Supplemento ordinario alla «Gazzetta Ufficiale» n. 162 del 15 giugno 1982

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Martedì, 15 giugno 1982** SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 37

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 2 giugno 1982, n. **29**.

Legge 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa. Istruzioni per l'applicazione ai fini delle imposte sul reddito, IVA, registro, ipotecarie e catastali, INVIM.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 2 giugno 1982, n. **29.**

Legge 22 aprile 1982, n. 168, recante misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa. Istruzioni per l'applicazione ai fini delle imposte sul reddito, IVA, registro, ipotecarie e catastali, INVIM.

Alle intendenze di finanza
Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette
Agli ispettorati compartimentali delle tasse e delle II.II. sugli affari
Agli uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli uffici I.V.A.
Agli uffici del registro
Alle conservatorie dei registri immobiliari

e, p.c.

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - servizio ispettivo

P R E M E S S A

Obiettivo fondamentale della legge 22 aprile 1982, numero 168, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 111 del 23 aprile 1982, è quello dello sviluppo dell'edilizia abitativa attraverso una manovra fiscale incentrata, in sostanza, nella rimozione, delle remore alla mobilità del comparto immobiliare, rappresentate dalla gravosità del prelievo fiscale sui trasferimenti, ed in una serie di misure volte a incrementare l'offerta di alloggi sul mercato delle locazioni.

Il previsto effetto incentivante delle misure fiscali recate dalla legge ai fini del rilancio dell'industria delle costruzioni, dell'investimento nel settore immobiliare, dell'offerta di abitazioni sul mercato delle locazioni appare strettamente condizionato all'attività che l'Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere per l'applicazione della legge sia quanto a modalità e procedure di attuazione del disposto legislativo sia quanto a criteri e limiti che devono presiedere alla interpretazione delle singole norme.

Invero per realizzare appieno le finalità del provvedimento è importante che, sul piano interpretativo della portata delle singole disposizioni, non venga mai obliterata la ratio e lo spirito complessivo della legge.

La presente circolare - che è stata redatta d'intesa tra le Direzioni Generali interessate (D.G. delle Imposte Dirette, delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, della Finanza Locale) - intende assicurare la necessaria uniformità di indirizzo da parte degli uffici finanziari nell'applicazione della nuova legge.

Si è ritenuto opportuno, per motivi di organicità, unificare in un solo documento le istruzioni applicative per tutti gli uffici interessati all'applicazione della legge per quanto concerne sia l'imposizione diretta che quella indiretta.

Ulteriori istruzioni, relative a quesiti diversi da quelli qui trattati, saranno invece richieste dai singoli uffici direttamente alle Direzioni Generali competenti per la materia.

Si raccomanda agli uffici dell'Amministrazione finanziaria in indirizzo la massima divulgazione delle istruzioni contenute nella presente circolare.

Gli Ispettori Compartimentali e le Intendenze di Finanza accuseranno ricevuta della circolare stessa al Ministero e gli uffici Imposte, Iva e Registro alle rispettive Intendenze.

PARTE PRIMA

IMPOSIZIONE DIRETTA

CAPITOLO I

CESSIONI DI FABBRICATI E DI ALTRI IMMOBILI - INTASSABILITÀ DELLE PLUSVALENZE REINVESTITE E DEGLI INTERESSI DILATORI

(Art 1, ultimo comma; art. 2; art 4, quinto, sesto e settimo comma, art. 6)

L'art 2 della legge n 168 prevede che le plusvalenze di cui all art 54 del D P R. 29 settembre 1973, n 597, realizzate mediante la cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati, non concorrono alla formazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, ricorrendo le condizioni ivi previste

Stante l'esplicito richiamo all'art 54, i soggetti destinatari della norma vanno individuati tra tutti coloro che esercitano attività produttrice di reddito d'impresa, ai sensi del art 51 dello stesso D P R n 597

Le cessioni ammesse a godere dell agevolazione devono avere per oggetto fabbricati o porzioni di essi, di qualsiasi tipo e cioè rurali o urbani; questi ultimi possono essere sia civili che industriali, a nulla rilevando l uso al quale risultino effettivamente adibiti. Tuttavia, si deve precisare che i fabbricati devono essere in ogni caso beni strumentali o relativi all'attività dell impresa, con la conseguenza che restano esclusi dall ambito applicativo della norma i fabbricati posseduti a titolo personale dall'imprenditore individuale, nonchè quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l attività dell'impresa

In base a quanto previsto dal *secondo comma, ai fini della concessione* dell'agevolazione, l'imprenditore deve porre in essere due distinti atti economici il primo attiene alla cessione di fabbricati posseduti; il secondo riguarda il reinvestimento in fabbricati di nuova costruzione

Le due predette fasi vengono qui di seguito distintamente esaminate

1 *Cessione di fabbricati o porzione di fabbricato*

Le cessioni devono essere poste in essere con contratti stipulati a

partire dalla data (25 gennaio 1982) di entrata in vigore del D.L 23 gennaio 1982 n 9

I fabbricati ceduti devono consistere in unità immobiliari ultimate, dovunque ubicate, di proprietà del cedente al 31 dicembre 1981 ed alla stessa data non devono costituire beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa Restano, pertanto, esclusi i fabbricati prodotti o acquistati per essere rivenduti costituenti rimanenze finali da valutare ai sensi dell'art 62 del D P.R n 597, in quanto la loro vendita origina ricavi, di cui all'art 53 dello stesso decreto, e non plusvalenze Ne consegue che, per la concessione del beneficio in parola, occorre aver riguardo alla situazione di fatto dei fabbricati, posseduti al 31 dicembre 1981, desumibile dalla contabilità, a nulla influendo che l'attività svolta dal cedente abbia per oggetto, oltre che la gestione dei fabbricati, anche l'eventuale relativa compravendita.

Ulteriore requisito, indispensabile ai sensi della lettera c) del secondo comma in esame, è rappresentato dalla qualificazione soggettiva degli acquirenti dei fabbricati ceduti, i quali sono esclusivamente identificati nelle persone fisiche e nelle società cooperative aventi i requisiti della mutualità di cui all'art 14 del D.P.R 29 settembre 1973, n 601, ed iscritte nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione

Le persone fisiche possono anche essere titolari di redditi di impresa, ed in tal caso il fabbricato acquistato può essere destinato all'attività dell'impresa stessa sia come bene strumentale che come bene ad essa relativo

Nell'ipotesi in cui l'acquirente sia una società cooperativa, occorre che la stessa sia costituita da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione, con la conseguenza che tale soggetto non può acquistare immobili diversi da quelli di civile abitazione

Nel periodo d'imposta in cui sono state realizzate le plusvalenze devono essere accantonate in apposito fondo del passivo, con esplicito riferimento alla legge n 168 del 22 aprile 1982, salva la facoltà dell'imprenditore, qualora non intenda usufruire delle agevolazioni di cui alla legge stessa, di avvalersi del regime di sospensione d'imposta previsto dal quinto comma dell'art 54 del D.P R n. 597

Le imprese minori, ove intendano avvalersi del regime agevolato, dovranno annotare separatamente le plusvalenze realizzate nel registro tenuto agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, giusta il disposto di cui al sesto comma dello stesso art 54

Per quanto concerne il richiamo di cui all'ultimo comma dell'art 1 del provvedimento in oggetto, si rileva che lo stesso non può ritenersi operante per tutti i casi di cessione contemplati dallo stesso articolo, ma soltanto per quelli che sono compatibili con la disciplina dell'art 2 sopra delineata. Restano escluse dalla possibilità di operare gli accantonamenti ed i reinvestimenti delle plusvalenze realizzate le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'alienazione di immobili, di cui alla prima parte del primo comma dell'art 1, in quanto i corrispettivi realizzati dalle stesse configurano ricavi e non plusvalenze, come già evidenziato

Restano altresí escluse da tale possibilità le plusvalenze realizzate mediante cessioni di fabbricati effettuate nei confronti di soggetti diversi dalle persone fisiche o società cooperative

2 - *Reinvestimento in immobili di civile abitazione*

L'imprenditore che abbia accantonato le plusvalenze realizzate nell'apposito fondo del passivo, previsto nell'art. 2 della legge, deve reinvestirle entro il terzo periodo d'imposta successivo a quello del realizzo, secondo quanto previsto dalla lettera e) del secondo comma dello stesso articolo L'ammontare del reinvestimento non può, comunque, essere inferiore al 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi di tutte le cessioni che hanno originato le plusvalenze accantonate per ogni singolo periodo d'imposta.

Occorre sottolineare che, nel caso in cui l'oggetto del reinvestimento sia costituito da immobili costruiti in economia, la cui edificazione sia iniziata prima dell'entrata in vigore della presente legge o comunque prima della data di realizzo delle plusvalenze, l'ammontare reinvestito è costituito dal totale dei costi sostenuti per il completamento dell'opera successivamente alla data del realizzo stesso

Relativamente agli immobili acquistati mediante appalto, il reinvestimento riguarda soltanto i contratti stipulati dalla data di entrata in vigore della presente legge e, comunque, non prima della data di realizzo della plusvalenza. Tuttavia si considerano reinvestimenti eseguiti ai sensi della norma in esame, le maggiori opere appaltate dopo il realizzo delle plusvalenze con contratti aggiuntivi o in dipendenza di clausole contrattuali.

Il reinvestimento deve essere effettuato esclusivamente in fabbricati di civile abitazione, aventi le seguenti caratteristiche:

a) *fabbricati di nuova costruzione.* Si intendono tali quelli ultimati dopo la data di

entrata in vigore del D L 23 gennaio 1982 n 9, ma non oltre il terzo periodo d impo sta successivo a quello del realizzo Il rispetto di quest'ultimo termine discende dal la considerazione che il fabbricato deve essere vincolato alla locazione decennale per cui deve risultare ult mato nel termine massimo previsto per il reinvestimento

Entro tale termine, infatti, è necessario soddisfare tutti gli adempimenti, ivi compreso il deposito presso il Comune dell atto unilaterale di obbligo, concernente l'assunzione di detto vincolo, previsti dall'art 2, secondo comma, lett e) perchè possa ritenersi esaurita la fase del reinvestimento;

b) *fabbricati non di lusso* Per esplicito richiamo della norma in rassegna, deve trat tarsi di fabbricati costruiti secondo i criteri dettati dall'art 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, così come specificati nel D M 2 ago sto 1969 e, comunque, non devono rientrare tra quelli classificati o classificabili nelle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/7 (abitanti in villini), A/8 (abitazioni in ville), A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici);

c) *fabbricati ubicati in determinati comuni* La norma prevede che i fabbricati og getto del reinvestimento devono essere ubicati in comuni aventi popolazione su periore ai 300 mila abitanti, secondo i dati pubblicati dall'ISTAT nell anno 1980 ovvero nei comuni con questi confinanti o distanti non oltre 20 Km dal loro con fine, nonchè nei comuni facenti parte delle aree individuate con il provvedimen to del Comitato interministeriale per la programmazione economica di cui al 2° comma dell'art. 13 del D.L. 23 gennaio 1982, n 9, convertito con modificazioni nella legge 25 marzo 1982 n. 94.

Il trattamento agevolativo delle plusvalenze è subordinato all ulteriore condi zione che gli immobili sopra indicati vengano destinati alla locazione, secondo la di sciplina sull' "equo canone" contenuta nella legge 27 luglio 1978, n 392, per dieci anni a partire da quello in cui il reinvestimento viene effettuato Il vincolo a tale de stinazione si configura come onere reale, produttivo di effetti nei confronti degli aventi causa, e deve essere assunto mediante la sottoscrizione di un atto unilatera le d'obbligo da depositare presso il comune e da trascrivere nei registri delle Con servatorie Immobiliari.

3 *Conseguenze del mancato reinvestimento tassazione delle plusvalenze e sanzioni*

Nel caso di inosservanza degli adempimenti previsti dalle lettere d) ed e) dell'articolo in commento, oltre all'acquisizione a tassazione delle plusvalenze rea lizzate per effetto delle intervenute cessioni, nel periodo d'imposta in cui si verifica l'inosservanza stessa, è prevista l'irrogazione di una pena pecuniaria pari al settan tacinque per cento dell'intera somma che avrebbe dovuto essere regolarmente reinvestita

Detta sanzione si rende applicabile sia nell'ipotesi di omissione dell'accanto namento o dell'annotazione, sia nel caso di mancato reinvestimento Occorre, tutta via, precisare quanto segue

a) l'omissione dell'accantonamento o dell'annotazione si configura come fattispe cie sanzionatoria autonoma rispetto a quella del mancato reinvestimento soltan to nell'ipotesi in cui essa integri una violazione del disposto dall'ultimo comma dell'art 1 - tenuto conto di quanto precisato al punto n 1 - e cioè nel caso in cui l'atto relativo alla cessione che ha generato la plusvalenza sia stato ammesso al regime agevolato previsto dai commi 1° e 2° dello stesso art 1 in materia di im poste indirette Qualora, invece, l'atto di cessione sia stato assoggettato all'ordi nario regime tributario ai fini delle predette imposte, il mancato accantonamen to non integra gli estremi per l'applicazione della sanzione, in quanto, in questo caso, il fruire del regime agevolato di cui all'art 2 costituisce una mera facoltà del contribuente, il quale non avendo eseguito l'accantonamento dimostra di non voler beneficiare del regime medesimo;

b) il mancato reinvestimento o il parziale reinvestimento della plusvalenza accan tonata comporta l'acquisizione a reddito dell'ammontare non reinvestito, oltre all'applicazione della pena pecuniaria commisurata al settantacinque per cento dell'ammontare stesso, con riferimento al terzo periodo dimposta successivo a quello del realizzo;

c) il mancato reinvestimento di almeno il cinquanta per cento dell'intero corrispet tivo delle cessioni, ancorchè il reinvestimento stesso sia stato eseguito fino a concorrenza delle plusvalenze accantonate, comporta l'applicazione della pena pecuniaria del settantacinque per cento dell'ammontare non reinvestito ma non anche la relativa acquisizione a tassazione della parte non costituita da plusva lenza;

d) il reinvestimento eseguito in difformità a quanto previsto dal secondo comma, lett e), dell'articolo in esame, comporta il recupero a tassazione della parte di plusva lenza reinvestita in unità immobiliari prive di requisiti ivi indicati e l'applica-

zione della relativa pena pecuniaria Al riguardo si precisa che qualora il reinvestimento sia stato effettuato oltre che con la plusvalenza, anche con una parte dei residui corrispettivi delle cessioni, le unità immobiliari non rispondenti ai predetti requisiti si considerano acquistate in parte con i corrispettivi ed in parte con le plusvalenze nella misura corrispondente al rapporto esistente tra il totale di ciascuna delle suddette voci e l'ammontare complessivamente reinvestito, sempre che dalla sequenza degli atti economici e delle operazioni contabili poste in essere non si possa desumere diversamente

Si rileva che, per le imprese obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria, l'apposito fondo iscritto nel passivo del bilancio, ai sensi del secondo comma lett d), dell'articolo in discussione, può essere stornato solo dopo l'avvenuto reinvestimento eseguito nel rispetto delle modalità e delle condizioni ivi previste, con la conseguenza che, diversamente, si procederà in sede di accertamento, all'acquisizione a reddito dell'importo stornato con l'applicazione della relativa pena pecuniaria

Le imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata, una volta eseguita l'annotazione della plusvalenza da reinvestire ai sensi del sesto comma dell'art. 54 del D P R. n 597, dovranno, invece, attivare apposito prospetto contenente l'indicazione analitica dei reinvestimenti, da allegare alle dichiarazioni dei redditi relativi ai singoli periodi d'imposta nei quali gli stessi devono essere eseguiti

Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 2, sono ricompresi tra i destinatari dell'agevolazione tributaria anche gli enti non commerciali di cui all'art 2 lett c), del D P R 29 settembre 1973, n 598, per le plusvalenze realizzate con le cessioni di fabbricati poste in essere con fini speculativi, ai sensi dell art 76 del D P R n. 597, in correlazione con quanto previsto dall'art 20 del sopra citato D.P R. N. 598

Per usufruire dell'agevolazione, tali soggetti dovranno annotare l'ammontare delle plusvalenze nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono state realizzate, con le modalità che saranno previste negli appositi modelli ministeriali In caso contrario le suddette plusvalenze concorreranno alla formazione del reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui sono state realizzate

Occorre peraltro precisare che qualora le plusvalenze siano state realizzate mediante cessioni e trasferimenti ammessi a beneficiare delle agevolazioni tributarie di cui all'art 1, i predetti enti hanno l'obbligo di procedere all'annotazione ed al reinvestimento delle plusvalenze stesse, per il combinato disposto dell'ultimo comma dell'art 1 e dell'ultimo comma dell'art 2 della norma in rassegna

4 - <u>*Cessioni di immobili nei confronti di enti pubblici territoriali ed altri enti*</u>

Il quinto comma dell'art. 4 del provvedimento in rassegna prevede la non assoggettabilità all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) ed all'imposta locale sui redditi (ILOR) delle plusvalenze realizzate mediante cessioni di immobili non ricomprese nel precedente art. 2.

I destinatari della norma in esame sono sia i soggetti produttori di reddito d'impresa, per le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 597, che le persone fisiche non imprenditori, per le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 76 dello stesso decreto. I cessionari sono identificati negli enti pubblici territoriali e loro consorzi, nelle società a prevalente partecipazione di tali enti che hanno per oggetto esclusivo o principale lo sviluppo e la gestione del patrimonio abitativo, negli istituti autonomi delle case popolari, nelle opere delle Università e degli Istituti Superiori

La cessione deve avere per oggetto il trasferimento delle proprietà di immobili, nella cui accezione sono da ricomprendere tanto i fabbricati di qualsiasi tipo che i terreni.

Le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 597, ammesse a beneficiare dell'agevolazione fiscale, devono essere accantonate o annotate nonchè reinvestite secondo le modalità e nei termini indicati nel precedente art. 2, alle cui illustrazioni si fa rinvio.

Le plusvalenze realizzate dalle persone fisiche mediante operazioni poste in essere con fini speculativi, secondo quanto previsto dall'art. 76 del D.P.R. n. 597, e derivanti da atti che abbiano assolto le imposte di registro, ipotecarie e catastali in *misura fissa ai sensi del secondo comma dell'art. 4 in rassegna, se non destinate al* reinvestimento con le modalità e nei termini previsti dal precedente art. 2, devono concorrere alla formazione del reddito complessivo del periodo d'imposta in cui sono state realizzate.

Nel caso in cui il contribuente non imprenditore abbia optato per il reinvestimento, le plusvalenze di cui all'articolo 76 dovranno essere annotate nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta in cui sono state realizzate, secondo le modalità che saranno indicate negli appositi modelli ministeriali, in analogia a quanto disposto dall'ultimo comma del citato art. 2.

Il penultimo comma dell'art. 4 prevede l'applicazione della sanzione di cui al quinto comma dell'art. 2 per i casi di inosservanza delle disposizioni del comma pre-

cedente In proposito occorre distinguere a seconda che la plusvalenza sia stata realizzata ai sensi dell'art 54 del D P R. n 597 ovvero ai sensi dell'art 76 dello stesso decreto

Nella prima ipotesi valgono le considerazioni precedentemente svolte (v punto n 3) a commento del penultimo comma dell'art 2, sia in ordine alla sola applicazione della pena pecuniaria che dell'eventuale acquisizione a tassazione della plusvalenza realizzata

Nella seconda ipotesi ricorreranno i presupposti per l'applicazione della pena pecuniaria e per il recupero a tassazione della plusvalenza soltanto se il soggetto, dopo aver usufruito delle agevolazioni previste ai fini delle imposte indirette e dopo aver manifestato la volontà di avvalersi delle agevolazioni di cui all'art 2, non abbia provveduto al reinvestimento con le modalità e nei termini previsti da quest'ultima disposizione

Se invece il predetto soggetto, dopo aver usufruito delle agevolazioni fiscali previste ai fini delle imposte indirette dall'art 4 in esame, non dichiara le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art 76 del D.P R. n 597, nè manifesta la volontà di operare il reinvestimento di cui all'art 2, si procederà all'accertamento del maggior reddito complessivo nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata realizzata, con l'applicazione della pena pecuniaria del settantacinque per cento dell'ammontare della somma non reinvestita

5 - *Intassabilità degli interessi dilatori relativi a cessioni agevolate*

L'art. 6 dispone che non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi l'ammontare degli interessi percepiti in dipendenza di dilazioni di pagamento delle cessioni regolate dal primo e secondo comma dell'art 1 e dal primo e secondo comma del'art. 4.

Soggetti destinatari della norma, ai sensi dell'art 1, primo e secondo comma, sono

- gli enti pubblici previdenziali;
- le imprese di assicurazione;
- le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione e l'alienazione di immobili;
- gli enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole

Si precisa, peraltro, che acquirenti di fabbricati o porzioni di essi, ceduti dai predetti soggetti, devono essere coloro che risultino locatari degli immobili stessi anteriormente al 31 dicembre 1981, in virtu di contratto di locazione stipulato con atto di data certa ovvero comprovato da atto o certificato rilasciato da pubbliche amministrazioni

Inoltre, ai sensi dell'art. 4, primo e secondo comma, destinatari della norma stessa sono tutti i soggetti che effettuino trasferimenti di immobili nei confronti dei cessionari indicati nel primo comma dello stesso articolo

Si ritiene opportuno rilevare che gli interessi percepiti in relazione alle dilazioni di pagamento dei corrispettivi delle cessioni sono esclusi dalle imposte sul reddito, sia che configurino redditi di capitale, ai sensi dell'art 41 del D P.R. n. 597, sia che costituiscano componenti positivi di reddito d'impresa, ai sensi del successivo articolo 44 Nel primo caso, pertanto, non dovrà essere operata la ritenuta di cui all'ultimo comma dell'art. 26 del D P.R 29 settembre 1973, n 600

Condizioni per la concessione dell'agevolazione di cui trattasi sono che il saggio d'interesse pattuito non sia superiore al settanta per cento del tasso di riferimento per i mutui fondiari e che nell'atto di cessione o di trasferimento risulti la pattuizione concernente i termini e le modalità di pagamento del corrispettivo, nonchè quella concernente gli interessi

Per tasso di riferimento per i mutui fondiari si intende quello che viene stabilito, *ogni bimestre, con apposito decreto del Ministro per il Tesoro*

6 - *Decorrenza delle disposizioni di cui al presente capitolo*

Il complesso delle norme di cui alla legge in esame, ivi comprese quelle riguardanti il presente capitolo, spiega efficacia dal 24 aprile 1982

Va tuttavia evidenziato che, ai sensi dell'art. 9, le disposizioni contenute nel *quarto, quinto e sesto comma dell'art. 2 e nel quinto, sesto ed ultimo comma* dell'art. 4, si applicano anche alle plusvalenze realizzate mediante cessione di fabbricati destinati ad uso di abitazione, posta in essere dalla data di entrata in vigore del D.L. 23 gennaio 1982, n. 9.

CAPITOLO II

DEDUZIONE DAL REDDITO COMPLESSIVO DELLE PERSONE FISICHE DEGLI INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI SOSTENUTI PER L'ACQUISTO DI IMMOBILI ADIBITI A PROPRIA ABITAZIONE E REGIME TRIBUTARIO DEL REDDITO DEGLI IMMOBILI DI NUOVA COSTRUZIONE DESTINATI AD ABITAZIONE E DATI IN LOCAZIONE *(ART. 7).*

L'articolo 7 della legge prevede particolari agevolazioni fiscali consistenti nell'aumento della deduzione dal reddito complessivo delle persone fisiche degli interessi passivi ed altri oneri relativi a mutui contratti per l'acquisto di immobili da adibire a propria abitazione e per l'acquisto di immobili di nuova costruzione da destinare alla locazione in regime di equo canone; nonchè, limitatamente a questi ultimi e per il periodo 1982-1997, nella riduzione al 50% del reddito ad essi relativo in sede di determinazione del reddito complessivo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e della imposta sul reddito delle persone giuridiche e, inoltre, sempre per tali immobili e durante l'anzidetto periodo, nella totale esenzione ai fini dell'imposta locale sui redditi

7 - *Deduzione degli interessi passivi*

Il primo comma del suddetto articolo stabilisce che nei confronti degli acquirenti degli immobili sopra specificati il limite di deduzione di £ 4 000 000 di cui alla lettera c) del primo comma dell'art. 10 del D.P.R 29 settembre 1973, n 597 e successive modificazioni, è elevato a £. 7 000 000, a condizione che la parte eccedente detto limite sia costituita da interessi passivi e relativi oneri accessori, nonchè da quote di rivalutazione per effetto di clausole di indicizzazione per i mutui indicizzati di cui all'art. 15 della legge 5 agosto 1978, n. 457, pagati per gli acquisti degli immobili medesimi.

La disposizione non sostituisce il limite di £ 4 000 000 in vigore e i relativi criteri di applicazione, ma ne eleva il livello, consentendo, da un lato, a chi non ha interessi ed oneri accessori già deducibili ad altro titolo di portare in deduzione gli interessi, gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dei mutui indicizzati concernenti l'acquisto di uno o più immobili fino all'ammontare massimo di £. 7 000.000; e, dall'altro, a chi ha diritto di dedurre interessi ed oneri accessori per altro titolo entro il limite di £. 4.000.000 di aggiungere in deduzione fino al predetto limite di lire 7 000.000 gli interessi, gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dei mutui indicizzati, semprechè connessi all'acquisto di immobili rispondenti ai requisiti indicati dalla norma e si tratti di mutui garantiti da ipoteca su immobili

A titolo esemplificativo, possono ipotizzarsi le seguenti situazioni

1) contribuente che non deduce interessi ed oneri accessori ad altro titolo Tale contribuente può portare in deduzione gli interessi, gli oneri accessori e le quote di rivalutazione relative a mutui indicizzati destinati all'acquisto degli immobili previsti dall'art 7 in esame fino a concorrenza del limite di £. 7 000 000;
2) contribuente che entro l'ordinario limite di £. 4.000 000 deduce interessi ed oneri accessori ad altro titolo Tale contribuente, se acquista un immobile che abbia le caratteristiche di cui all'art 7, può portare in deduzione gli interessi, gli oneri accessori e le quote di indicizzazione, entro il limite di £ 7 000.000, in aggiunta all'ammontare degli interessi e degli oneri accessori portati in deduzione ad altro titolo, anche se di ammontare inferiore a £ 4.000.000

Resta inteso che, qualora il contribuente abbia sostenuto interessi ed oneri accessori per mutui garantiti da ipoteca per un ammontare superiore a £. 4 000 000, ma non integralmente deducibili a ragione del limite di £ 4 000 000 stabilito dall'art 10 lett c), del D P.R n 597, e successive modificazioni, potranno formare oggetto della nuova deduzione, fino al limite di £ 7.000.000, esclusivamente gli interessi, gli oneri accessori e le quote di rivalutazione che si riferiscono ad acquisti effettuati in conformità delle nuove disposizioni di legge. Pertanto nella configurata ipotesi la nuova deduzione non potrà superare £. 3 000.000

Resta altresì inteso che dell'ulteriore limite di deduzione di £ 3 000 000 non potranno beneficiare i contribuenti che abbiano acquistato unità immobiliari, ancorchè adibite a propria abitazione, in data anteriore a quella di applicazione delle nuove disposizioni, anche se il mutuo è stato stipulato successivamente all'entrata in vigore della legge

Pertanto tali soggetti potranno dedurre gli oneri in parola solo entro il limite di £ 4 000 000, anche se corrisposti in misura superiore

A giustificazione di tale interpretazione occorre far presente che a differenza di quanto contenuto nell'art 10, lett c), del precitato D P R n 597, in base al quale è sufficiente che gli interessi passivi e gli oneri accessori siano pagati "in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili" posseduti dallo stesso soggetto passivo a titolo di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale, la nuova disposizione prevede espressamente che gli interessi passivi e relativi accessori siano "pagati per l'acquisto degli immobili medesimi"

Da ciò discende che, per effetto di tale norma, deve esistere una stretta correlazione tra l'acquisto dell'immobile ed il mutuo erogato, rilevabile dallo stesso contratto di mutuo

Per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione della norma in esame, si precisa che la stessa spiega efficacia nei riguardi di coloro i quali

1) acquistano immobili, ovunque ubicati, da destinare ad abitazione personale, anche se gli stessi siano di vecchia costruzione e indipendentemente dalle loro caratteristiche costruttive *L'eventuale preesistente possesso da parte dell acquirente di altra unità immobiliare non fa venir meno l'applicazione del beneficio fiscale in esame se risulta rispettata, per il nuovo acquisto, la condizione che l'immobile venga adibito a "propria abitazione";*
2) acquistano immobili di nuova costruzione da concedere in locazione

Per quanto concerne questi ultimi immobili non adibiti a propria abitazione, la deduzione è ammessa purchè ricorrano le seguenti condizioni

a) che oggetto dell'acquisto siano immobili di nuova costruzione non aventi le caratteristiche di abitazioni di lusso, secondo i criteri di cui all'art 13 della legge 2 luglio 1949, n 408 e successive modificazioni

In particolare, detta disposizione fa rinvio ad apposito *decreto ministeriale*, da ultimo il D M 2 agosto 1969, in ordine ai criteri per l'individuazione delle case di abitazioni non di lusso;

b) che comunque l'immobile non sia classificato nelle categorie catastali A1 (abitazioni di tipo signorile), A7 (abitazioni in villini), A8 (abitazioni in ville), A9 (castelli, palazzi di eminenti *pregi artistici e storici*);
c) che l'immobile venga adibito esclusivamente ad uso abitativo

Va precisato che per casa di abitazione deve intendersi ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere *utilizzata ad alloggio stabile di singole persone* o di nuclei familiari

Restano conseguentemente escluse dal beneficio in argomento le unità immobiliari destinate ad usi diversi da quello abitativo (es laboratori, studi professionali, ecc)

Sono, inoltre, escluse dalla norma agevolativa in commento i "residences", le case albergo e complessi similari, dal momento che tali complessi, caratterizzati da servizi e impianti comuni e da finalità turistico alberghiere, non possono considerarsi case di abitazione nell'accezione desumibile dalla "ratio della norma in esame;

d) che l'immobile sia ubicato in zone di forte tensione abitativa (comuni con popolazione superiore ai 300 000 abitanti e comuni confinanti, nonchè comuni compresi nelle aree individuate con le modalità previste dall'art 13, secondo comma del D.L 23 gennaio 1982 n 9, convertito con modificazioni nella legge 25 marzo 1982, n 94);
e) che l'abitazione venga concessa in locazione alle condizioni di cui alla legge 27 luglio 1978, n 392 (legge sull'equo canone);
f) che la costruzione dell'immobile venga ultimata dopo l entrata in vigore della *legge 22 aprile 1982, n 168, e comunque non oltre il 31 dicembre* 1985 In ordine al concetto di ultimazione della costruzione si precisa, sulla scorta di quanto contenuto nella circolare n. 3573 del 16 luglio 1971 del Ministero dei Lavori Pubblici, che tale locuzione va intesa nel senso che il completamento delle nuove costruzioni deve avvenire in tutte le loro parti (cfr circolare n 5/250032 del 29 gennaio 1972), con la conseguenza che le stesse devono presentare il requisito dell'attitudine all'uso cui sono destinate

Per quanto concerne l'oggetto della deduzione, in conformità a quanto già precisato con le circolari numero 75 del 25 gennaio 1977 e n 13 del 2 maggio 1980 e sopra accennato, si ribadisce che deve comunque trattarsi di interessi passivi e relativi oneri accessori pagati in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca sugli immobili.

Restano pertanto esclusi dalla deducibilità dal reddito complessivo gli interessi derivanti da aperture di credito bancario anche se garantite ipotecariamente, gli interessi pagati a seguito di cessioni di stipendio, e comunque, in via generale, gli interessi derivanti da tipi di finanziamento diversi da quelli di mutuo con garanzia ipo-

tecaria su immobili

Devono invece ritenersi deducibili gli interessi pagati in relazione ai mutui dell'edilizia economico-popolare, sovvenzionata e agevolata, in quanto garantiti da ipoteca

La novità di maggior rilievo introdotta con l'art 7 della legge n 168 è costituita dalla previsione della deducibilità (sempre nel limite di £ 7 000 000) anche delle quote di rivalutazione derivanti da clausole di indicizzazione per i mutui indicizzati di cui all'art 15 della legge 5 agosto 1978, n 457

Come è noto tale fattispecie si configura allorchè vengono posti in essere contratti di mutuo fondiario il cui capitale, da rimborsare, sia soggetto a rivalutazione per effetto di clausole di indicizzazione

In detta ipotesi il contribuente titolare del contratto di mutuo potrà dedurre, nei limiti consentiti dall'art 7 in esame, oltre agli interessi passivi e relativi oneri accessori, anche le quote effettivamente pagate per la rivalutazione del capitale

Va, infine, precisato che il perdurare nel tempo della concessione in locazione per gli anzidetti immobili di nuova costruzione dovrà essere obiettivamente provato per ciascun periodo d'imposta

8 *Regime tributario del reddito degli immobili di nuova costruzione destinati ad abitazione e dati in locazione*

Il secondo comma dell'art. 7 della legge n. 168 del 22 aprile 1982 dispone che per gli immobili di nuova costruzione destinati ad abitazione non di lusso e comunque non aventi le caratteristiche previste per le abitazioni classificate nelle categorie catastali A1 (tipo signorile), A7 (villini), A8 (ville), A9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici) ubicati nei Comuni indicati nel precedente paragrafo 7, purchè siano concessi in locazione ai sensi ed alle condizioni previste dal Titolo I, Capo I, della legge sull'equo canone n. 392 del 27 luglio 1978, il relativo reddito concorre nel periodo 1982-1997 alla formazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche nella misura del 50 per cento ed è esente nel periodo stesso dall'imposta locale sui redditi.

Il terzo comma dello stesso art. 7 stabilisce che per immobili di nuova costruzione si intendono i fabbricati la cui costruzione è ultimata dopo l'entrata in vigore della legge in esame (a partire, cioè, dal 24 aprile 1982) e non oltre il 31 dicembre 1985

Le norme testè esaminate prevedono quindi una esenzione in ragione della metà ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG e una esenzione totale *ai fini dell'ILOR per i redditi* dei fabbricati in argomento dal 1° gennaio 1982 al 31 dicembre 1997, in presenza dei seguenti presupposti:

- deve trattarsi di immobili di nuova costruzione destinati ad abitazione posseduti da qualsiasi soggetto d'imposta (persona fisica, società di persone, associazione tra artisti e professionisti, società di capitali ed enti soggetti all'IRPEG);
- la costruzione di detti immobili, come già chiarito nel precedente paragrafo 7, deve essere, di regola, ultimata dopo l'entrata in vigore della legge n 168 e comunque non oltre il 31 dicembre 1985, salvo quanto, in ordine alla predetta data iniziale, verrà specificato nel successivo paragrafo 9;
- gli immobili devono essere destinati ad abitazione non di lusso, secondo i criteri di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n 408, e devono essere privi delle caratteristiche previste per le abitazioni signorili, i villini, le ville, i castelli, i palazzi di eminenti pregi artistici e storici;
- gli immobili devono essere ubicati nei comuni con popolazione superiore ai 300 000 abitanti, nei comuni confinanti, ovvero nei comuni compresi nelle aree individuate nel decreto del CIPE;
- gli immobili devono essere concessi in locazione ai sensi ed alle condizioni previste dal Titolo I, capo I, della legge 27 luglio 1978, n 392 (legge sull'equo canone)

Per beneficiare delle agevolazioni in esame il contribuente dovrà presentare una documentata istanza all'Ufficio delle imposte nel cui distretto è ubicato l'immobile oggetto del beneficio fiscale

In sede di dichiarazione dei redditi il contribuente dovrà poi fare menzione dell'avvenuta presentazione all'ufficio della predetta istanza nello spazio riservato alle annotazioni in calce al quadro di competenza

A quest'ultimo riguardo si fa presente che ai fini delle imposte personali (IRPEF ed IRPEG) il contribuente potrà fruire del beneficio in discorso riportando nella propria dichiarazione dei redditi 740/B, e B/bis, 750/E e 760/F - a seconda che trattasi di persona fisica, società di persone e associazione tra artisti e professionisti, o di soggetto all'IRPEG - nella colonna relativa al reddito ad esso imputabile ai fini della

suddetta imposta personale il 50 per cento della quota di reddito ad esso spettante mentre per quanto concerne l ILOR nel rigo corrispondente della colonna riservata a detta imposta non dovrà indicare alcun reddito, annotandovi "esente"

Quando gli immobili sono intestati a società di persone il relativo reddito, esente da ILOR in capo alle società stesse, concorrerà alla formazione del reddito complessivo dei singoli soci in ragione della metà della quota ad essi imputabile

9 - *Decorrenza delle disposizioni di cui al presente capitolo*

Circa la decorrenza delle disposizioni prese in esame nel presente capitolo occorre far riferimento all'art. 11 della legge n. 168, che ne stabilisce l'entrata in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione e cioè il 24 aprile 1982.

In particolare per quanto concerne la deducibilità degli interessi passivi, secondo le modifiche portate dal primo comma dell'art. 7, si precisa che la relativa disciplina si applica con riguardo ai mutui stipulati dalla suddetta data del 24 aprile 1982, data dalla quale assume rilevanza anche l'ultimazione dei fabbricati di nuova costruzione.

Tuttavia occorre tener presente che l'art. 9 della legge stabilisce che gli atti ed i provvedimenti adottati in applicazione delle disposizioni recate dagli artt. 18, 19, 20 e 21 del D.L. 23 gennaio 1982, n. 9, convertito con modificazioni nella legge 25 marzo 1982, n. 94, restano validi e conservano efficacia i rapporti giuridici sorti sulla base delle stesse disposizioni.

Per effetto di tale norma, le disposizioni di cui al primo comma dell'art 7, si applicano anche ai contratti di mutuo stipulati fra il 25 gennaio 1982, data di entrata in vigore del citato decreto legge n. 9/1982, e il 25 marzo 1982, giorno anteriore a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge 25 marzo 1982, n 94, di conversione del precitato D.L. 23 gennaio 1982, n 9, che ha soppresso, tra gli altri, l'art. 20 del predetto decreto legge, recante la stessa disciplina portata dal richiamato primo comma dell'art. 7.

Peraltro, considerato che, come accennato al precedente punto 7, deve sussistere una stretta correlazione fra l'acquisto dell'immobile e la stipula del contratto di mutuo, i cui interessi sono deducibili semprechè "pagati per l'acquisto degli immobili stessi", la deducibilità della nuova misura di £. 7.000 000 è consentita purchè uno dei due contratti sia stipulato in vigenza della nuova normativa a decorrere dal 25 gennaio 1982, fermo restando, beninteso, che l'ultimazione dell immobile deve essere intervenuta dopo la data del 24 gennaio 1982

Relativamente alla disposizione di cui al secondo comma dell'art 7, che prevede la riduzione al 50 per cento del reddito degli immobili concorrente alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonchè la completa esenzione dei redditi stessi ai fini dell'imposta locale sui redditi, la stessa norma stabilisce l'applicazione dei benefici in parola per il periodo 1982-1997

Va tuttavia evidenziato che per effetto dell'art. 9, innanzi esaminato, le agevolazioni competono purchè la costruzione del fabbricato sia stata ultimata dopo la data di entrata in vigore del decreto legge n 9 del 1982 (25 gennaio 1982)

È appena il caso di precisare che sia la nuova disciplina di deduzione degli interessi sia i benefici di detassazione parziale o totale, di cui al secondo comma dell'art 7, esplicheranno efficacia a partire dalle dichiarazioni relative ai redditi dell anno 1982

Riguardo alle agevolazioni di cui al secondo comma dell'art 7 va evidenziato che i soggetti all'IRPEG con esercizio a cavallo possono fruire delle stesse anche per l'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 1982, seppur limitatamente alla quota del reddito delle unità immobiliari relativa alla parte dell'esercizio ricadente nell'anno 1982, posteriore al 24 gennaio dello stesso anno

CAPITOLO III

REGIME TRIBUTARIO DELLE UNITÁ IMMOBILIARI URBANE NON LOCATE *(Art. 8).*

10 - *Modifiche all'art 38 D P R 29 settembre 1973, n 597, concernenti tutte le unità immobiliari urbane non locate.*

L'ultimo comma dell'art. 8 della legge in esame dispone che, con effetto dal 1° gennaio 1982, la misura del 20 per cento prevista dal primo comma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive mo-

dificazioni è elevata all'80 per cento.

Lo stesso comma dispone altresí che rimane ferma la misura del 20 per cento per le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze edilizie, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, per il periodo di validità dei suddetti provvedimenti, nonchè per le nuove abitazioni, per i primi diciotto mesi dalla data di rilascio del certificato di abitabilità ovvero, in mancanza, da quando l'immobile si è reso abitabile

Con le suddette disposizioni si è provveduto a rendere definitiva la analoga normativa che era stata introdotta dall'art 4 bis - non più in vigore dal 1° gennaio 1982 - del D.L 30 gennaio 1979, n 21, convertito con modificazioni nella legge 31 marzo 1979, n 93, limitatamente ai periodi d'imposta dal 1979 al 1981.

Va sottolineato tuttavia che mentre il citato art 4 bis si applicava solo alle unità immobiliari urbane destinate ad abitazione, la disposizione in esame, con il richiamo all'art 38 del D P R. n 597, trova applicazione nei riguardi di qualsiasi tipo di immobile urbano (anche, quindi, magazzini, negozi, ecc), purchè non locato per l'intero periodo d'imposta *e non adibito all'uso del possessore o dei suoi familiari*

Inoltre la disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 8, con maggiore aderenza alla realtà, migliora il trattamento tributario delle nuove abitazioni non locate prevedendo che la misura del 20 per cento del reddito catastale rimane ferma per i primi 18 mesi (nel richiamato art 4 bis il periodo era di 12 mesi) dalla data del rilascio del certificato di abitabilità ovvero, in mancanza, da quando l'immobile si è reso abitabile, termine di riferimento, quest'ultimo, che non era espressamente contemplato nell'art. 4 bis.

In forza della nuova disciplina di determinazione del reddito catastale delle unità immobiliari urbane non locate stabilita nell'ultimo comma dell'art 8, il reddito stesso concorre alla formazione del reddito complessivo nelle misure del 20 o dell'80 per cento, purchè il contribuente abbia provveduto a denunciare all'Ufficio delle imposte lo stato di non locazione entro tre mesi dalla data da cui ha avuto inizio e ne abbia confermata la persistenza nella dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta cui si riferisce lo stato di non locazione

La nuova disciplina delle unità immobiliari urbane non locate, sopra illustrata, è applicabile, in linea di massima, agli immobili siti su tutto il territorio nazionale, mentre per quelli destinati ad abitazione e siti in determinati comuni di detto territorio sono state introdotte dallo stesso art 8 della legge numero 168 speciali deroghe alla disciplina medesima che vengono illustrate nel successivo paragrafo

11 - *Nuovo regime tributario delle unità immobiliari urbane destinate ad abitazione, ubicate in determinati comuni e non locate*

Come accennato nel precedente paragrafo, il primo comma dell'art 8 ha introdotto, in deroga alla normativa dell'art. 38 del D P.R. n 597, come modificata dall'ultimo comma dello stesso art. 8, e con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 24 aprile 1982 - ad eccezione di quanto verrà più oltre precisato per alcuni soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare , un inasprimento dell'imposizione diretta per le unità immobiliari destinate ad abitazione e non locate, quando sono ubicate nei comuni con popolazione superiore ai 300 000 abitanti secondo i dati pubblicati dall'ISTAT per l'anno 1980 e nei comuni confinanti nonchè nei comuni compresi nelle aree individuate con le modalità previste dall'art. 13 del D.L. 23 gennaio 1982, n. 9, convertito, con modificazioni, nella legge 25 marzo 1982, n. 94.

Il primo comma dell'art. 8 ha infatti disposto l'aumento del 200 per cento del reddito catastale aggiornato, ai sensi del primo comma dell'art. 88 dello stesso decreto n. 597, delle unità immobiliari sopra menzionate possedute, anche da soggetti diversi dalle persone fisiche, e non locate per almeno sei mesi nel periodo d'imposta.

Naturalmente alle unità immobiliari assoggettate a detto aumento non si applica - come espressamente precisato nel successivo quarto comma - l'aumento del terzo della rendita catastale rivalutata di cui al primo e secondo comma dell'art. 4 della legge 24 aprile 1980, n. 146.

Nel primo comma in esame viene altresí stabilito che l'aumento del 200 per cento non è applicabile nei riguardi delle unità immobiliari adibite ad abitazioni principali e di quelle utilizzate come residenze secondarie o comunque direttamente utilizzate.

Il successivo terzo comma dispone, inoltre, che la maggiorazione in discorso non si applica alla prima unità immobiliare posseduta non locata diversa da quelle adibite ad abitazione *principale o secondaria del contribuente o comunque direttamente* utilizzate ed alle unità immobiliari adibite ad uso professionale e a quelle per le quali, sono state rilasciate licenze edilizie, concessioni o autorizzazioni per re-

stauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, per il periodo di validità di tali provvedimenti, nonchè alle nuove abitazioni limitatamente ai primi diciotto mesi dalla data di rilascio del certificato di abitabilità o, in mancanza, da quando l'immobile si è reso abitabile.

Occorre rilevare, innanzitutto, che la nuova disposizione limita la sua efficacia nei riguardi delle sole unità immobiliari destinate ad abitazione e quindi soltanto per queste ultime unità opera la specifica disciplina dell'aumento del 200 per cento del reddito catastale aggiornato e quindi la deroga all'art 38 del D.P.R. n. 597

In particolare va posto in rilievo che, mentre l'art. 38, come modificato dall'ultimo comma dell'art 8 della legge in esame, prevede (in riferimento all'intero territorio nazionale) l'assunzione a tassazione della rendita catastale, sempre aggiornata ai sensi dell'art. 88 del D P R n 597, nella misura dell'80 per cento ovvero, se ricorrono i presupposti, nella misura del 20 per cento, il primo comma dello stesso art 8 dispone, invece, per un delimitato ambito territoriale e con esclusivo riguardo alle sole unità immobiliari destinate ad abitazione, l'assunzione a tassazione, ai fini dell'imposizione diretta, della suddetta rendita catastale rivalutata aumentata del 200 per cento, cioè, in altri termini, moltiplicata per tre

Ciò premesso, qui di seguito si illustrano gli elementi che configurano la fattispecie di aumento del 200 per cento nonchè i casi, previsti dallo stesso articolo, in cui tale aumento non è applicabile

A - *Presupposti per l'applicazione dell'aumento del 200 per cento del reddito catastale aggiornato*

Presupposto per l'applicazione dell'aumento in argomento è il possesso di unità immobiliari destinate ad abitazione che siano ubicate nei comuni indicati nel primo comma dell'art. 8 e risultino non locate per almeno sei mesi nel periodo d'imposta, salve le esimenti espressamente stabilite.

In ordine alla operatività della nuova disciplina si precisa quanto segue

L'aumento del 200 per cento del reddito catastale aggiornato si applica, ricorrendo tutti i presupposti sottoelencati, alle unità immobiliari possedute da qualsiasi soggetto d'imposta, sia esso persona fisica ovvero società di persone, associazione tra artisti e professionisti, società di capitali, enti vari ed altri soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche L'aumento trova applicazione per le abitazioni possedute dai soggetti predetti anche nel caso in cui questi ultimi risiedono all'estero o ivi abbiano la propria abitazione principale o la sede legale

Per possesso delle unità immobiliari oggetto d'aumento deve intendersi il possesso di cui al primo comma dell'art 32 del citato D P.R n 597, e cioè quello a titolo di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale, che in sostanza consenta di poter validamente concedere in locazione un immobile Tuttavia è da ritenere che non siano suscettibili dell'aumento di cui all'art 8 i redditi catastali delle unità immobiliari destinate ad abitazione facenti parte della massa fallimentare, che per legge è destinata ad essere liquidata per la soddisfazione delle ragioni creditorie.

L'aumento del 200 per cento si applica, qualora ricorrano i presupposti previsti dall'art 8, per le unità immobiliari possedute in base ad uno dei titoli sopra menzionati, anche se il loro possessore ha la propria abitazione principale in una unità immobiliare detenuta a titolo di locazione.

Per unità immobiliari destinate ad abitazione devono intendersi quelle classificate, o classificabili - nel caso non siano ancora censite -, nel gruppo A (unità immobiliari per uso abitazione o assimilabili) della tabella annessa al D.M 20 novembre 1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n 317 del 21 novembre 1979, con esclusione, come in seguito sarà precisato, di quelle adibite ad uso professionale

Occorre di proposito sottolineare che l'art 38 del D P R n 597, cui l'art 8 della legge 168 fa deroga, concerne le unità immobiliari urbane e pertanto, anche in assenza di espressa statuizione della norma, le unità immobiliari destinate ad abitazione assoggettabili all'aumento del 200 per cento sono quelle censite o censibili nel catasto edilizio urbano, con esclusione quindi delle costruzioni rurali destinate ad abitazione nei limiti di cui all'art. 39 dello stesso D P R. n 597, semprechè ne venga rispettata la specifica destinazione ivi prevista

La situazione di "non locate" va intesa nel contesto della legge in esame come perdurare di una situazione di non utilizzazione della unità immobiliare a fine di abitazione cui la stessa è destinata.

Di conseguenza per rendere operante l'aumento del 200 per cento non è sufficiente l'assenza di un contratto di locazione concernente le suddette unità immobi-

liari ma è necessario che l'abitazione si trovi effettivamente non utilizzata a fini abitativi per il periodo previsto dalla legge

Da ciò, per esempio, consegue che, se una unità immobiliare; pur non essendo oggetto di un contratto di locazione, risulta abitata in forza di un contratto di comodato, il comodante, che è tenuto a dichiarare il relativo reddito, non è soggetto all'aumento del 200 per cento

Inoltre, perchè torni applicabile l'aumento, lo stato di non locazione deve protrarsi per almeno sei mesi nel periodo d'imposta Lo stato di mancata locazione per sei mesi rileva, ai fini dell'aumento, tanto se si verifica in continuità di tempo, quanto a periodi frazionati e ciò in quanto il primo comma dell'art 8, usando la dizione "per almeno sei mesi" senza ulteriore specificazione, ha inteso chiaramente riferirsi alla durata complessiva dello stato di non locazione nel periodo d'imposta

Per quanto riguarda la individuazione del periodo d'imposta occorre evidentemente fare riferimento ai criteri stabiliti nell'art. 7 del D.P R. n. 597 e nell'art 4 del D.P.R n. 598, in base ai quali le persone fisiche, le associazioni tra professionisti e le società di persone per il periodo di imposta coincide con l'anno solare, mentre per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione, che può non coincidere con l'anno solare.

Per la corretta individuazione dei casi in cui le unità immobiliari vanno considerate non locate, si forniscono qui di seguito alcune semplificazioni

a) Persone fisiche, società di persone, associazioni tra artisti e professionisti il cui periodo di imposta coincide con l'anno solare.

- Unità immobiliare non locata dal 1° gennaio al 30 giugno si applica l'aumento in discorso in quanto lo stato di non locazione è di sei mesi (limite minimo per far scattare l'aumento);
- unità immobiliare non locata dal 1° gennaio al 31 marzo e dal 1° luglio al 30 settembre: si applica l'aumento perchè il periodo di non locazione, sebbene non continuativo, anche in tale ipotesi è, complessivamente, di sei mesi;
- unità immobiliare non locata dal 1° gennaio al 15 giugno: non si applica l'aumento in quanto lo stato di non locazione è inferiore ai sei mesi;
- unità immobiliare non locata dal 1° gennaio al 31 marzo e dal 1° luglio al 15 settembre: non si applica l'aumento in quanto il periodo di non locazione è complessivamente inferiore ai sei mesi;
- unità immobiliare non locata dal 1° ottobre al 30 aprile dell'anno successivo non si applica l'aumento in quanto in ciascun periodo d'imposta lo stato di non locazione è inferiore ai sei mesi

b) Soggetti all'IRPEG con esercizio di 12 mesi a cavallo del 31 dicembre con inizio, ad esempio, dal 1° maggio e chiusura al 30 aprile;

- unità immobiliare non locata dal 1° ottobre al 30 aprile dell'anno solare successivo si applica l'aumento in quanto lo stato di non locazione non è inferiore ai sei mesi;
- unità immobiliare non locata dal 1° gennaio al 30 giugno non si applica l'aumento in quanto in ciascun periodo di imposta lo stato di non locazione è inferiore ai sei mesi

L'aumento del 200 per cento in discorso non trova applicazione nei confronti di tutte le unità immobiliari destinate ad abitazione, cosí come sopra individuate, ma soltanto nei confronti di quelle ubicate

- nei comuni con popolazione superiore ai 300 000 abitanti secondo i dati pubblicati dall'ISTAT per l'anno 1980;
- nei comuni confinanti con quelli sopra menzionati;
- nei comuni compresi nelle aree individuate con decreto del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica che verrà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

B - *Casi in cui non si applica l'aumento del 200 per cento*

L'aumento del 200 per cento del reddito delle unità immobiliari destinate ad abitazioni e non locate non si applica, oltre che alle unità immobiliari ubicate fuori dell'ambito territoriale dei comuni sopra indicati, neppure alle unità immobiliari che, pur essendo ubicate in detti comuni, sono escluse dall'aumento per espressa statuizione del primo, secondo e terzo comma dell'art. 8.

a) Esclusione dall'aumento del 200 per cento ai sensi del primo e secondo comma dell'art 8

L'aumento, come esplicitamente sancito nel primo comma dell'art 8, non è applicabile alle unità immobiliari adibite ad abitazione principale od utilizzate come residenza secondaria o comunque direttamente utilizzate dal possessore o dai suoi

familiari. Ciò in quanto tale utilizzazione non contrasta con lo scopo perseguito dal legislatore di ridurre il più possibile la mancata utilizzazione a scopo abitativo delle unità immobiliari non locate

Nel caso in cui vi siano più soggetti comproprietari della stessa unità immobiliare l'aumento del 200 per cento non si applica qualora detta unità immobiliare venga utilizzata come abitazione principale, come residenza secondaria, ovvero direttamente utilizzata, da uno o più comproprietari o dai loro familiari

Per abitazione principale deve intendersi quella nella quale la persona fisica ha la propria residenza e cioè, ai sensi dell'art. 43 del Codice Civile, la *dimora abituale*

Per unità immobiliari utilizzate come residenze secondarie debbono intendersi le abitazioni ammobiliate ove il possessore, o un suo familiare, effettivamente dimora, anche se non abitualmente, per ragioni di lavoro, per villeggiatura o per altri motivi.

Il riferimento anche ai familiari del possessore dell'immobile trova fondamento nello stesso art. 38 del D.P.R. n 597, cui è collegato il regime fiscale in esame, il quale non considera unità urbana non locata quella che risulta "adibita all'uso del possessore e dei suoi familiari".

Per unità immobiliari "comunque direttamente utilizzate" debbono intendersi quelle che, pur non essendo adibite ad abitazione principale o a residenza secondaria, sono utilizzate effettivamente dal possessore o dai suoi familiari per scopi vari, come, ad esempio, per pinacoteca, biblioteca, cineteca, sala hobby

Il quarto comma dell'art 8 dispone che alle unità immobiliari soggette all'aumento del 200 per cento non si applicano le disposizioni del primo e secondo comma dell'art 4 della legge 24 aprile 1980, n 146, e ciò al fine di evitare che per l'unità immobiliare urbana non locata ricadente sia nella previsione di cui all'art. 8 che in quella dell'art. 4 della citata legge n. 146 vengano a cumularsi gli aumenti disposti dall'una e dall'altra disposizione di legge

Infatti il primo e il secondo comma dell'art 4 della legge n. 146, in ordine ai quali sono stati forniti chiarimenti nella circolare n 12 prot. 7/1355 del 30 aprile 1980, concernono l'aumento di un terzo del reddito aggiornato delle unità immobiliari destinate ad uso di abitazione utilizzate come residenza secondaria o comunque tenute a propria disposizione

Dalle norme sopra indicate si rileva che l'ipotesi di unità immobiliare ricadente in entrambe le menzionate previsioni legislative non può che essere quella, riportata nel primo comma dell'art 4 della legge n 146, dell'unità immobiliare destinata ad abitazione che non sia nè adibita ad abitazione principale o a residenza secondaria, nè utilizzata direttamente dal possessore o dai suoi familiari ma tenuta semplicemente a disposizione, con esclusione comunque della prima delle unità immobiliari che trovasi in questa condizione

Pertanto, per espressa disposizione del quarto comma dell'art 8 della legge n 168, in tale ipotesi è applicabile soltanto l'aumento del 200 per cento

Nella descritta fattispecie verrà, ad esempio, a trovarsi una persona fisica che abbia a Torino l'abitazione principale della quale dispone a titolo di locazione, e possegga altresì le seguenti unità immobiliari destinate ad abitazione

- una unità immobiliare adibita a residenza secondaria a Cervinia;
- una unità immobiliare a Torino direttamente utilizzata;
- tre unità immobiliari a Torino e una a Milano in stato di non locazione

Detta persona fisica - attesa la non rilevanza dell'abitazione principale, della quale, peraltro, non ha il possesso ma la semplice detenzione a titolo di locazione - nella dichiarazione dei redditi da presentare nel maggio del 1983 per l'anno 1982 nell'apposito quadro relativo al reddito dei fabbricati dovrà indicare

- per la unità immobiliare sita in Cervinia, la rendita catastale rivalutata aumentata di un terzo *in quanto l'aumento del 200 per cento non si applica alle residenze secondarie*;
- per la unità immobiliare direttamente utilizzata in Torino, la relativa rendita catastale rivalutata aumentata di un terzo in quanto, pur rientrando il Comune di Torino tra quelli di cui al citato primo comma dell'art 8, non si applica l'aumento del 200 per cento per espressa esclusione legislativa trattandosi di unità immobiliare direttamente utilizzata;
- in relazione alle altre tre unità immobiliari possedute a Torino ed a quella posseduta in Milano, tutte in stato di non locazione, per una, esclusa dall'aumento del 200 per cento in forza del terzo comma lett a) dell'art 8, dovrà dichiarare la rendita catastale rivalutata aumentata di un terzo in quanto tenuta a disposizione. Mentre per le altre tre dovrà essere dichiarata la rendita catastale aggiornata aumentata del 200 per cento

Ai sensi del secondo comma dell'art 8 sono escluse altresì dall'aumento in discorso le unità immobiliari urbane possedute da soggetti diversi dalle persone fisi-

che e che costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa o delle attività istituzionali da parte del loro possessore

Infatti le unità immobiliari urbane destinate ad abitazione vanno considerate quali beni strumentali allorchè vengono sottratte alla loro destinazione naturale e finalizzate a partecipare ad un processo produttivo svolto dallo stesso possessore ovvero allo svolgimento delle attività che sono istituzionalmente proprie dell'ente che le possiede

Si deve inoltre rilevare che l'ipotesi di esclusione relativa alle unità immobiliari destinate ad abitazione ma utilizzate quali beni strumentali per l'esercizio dell'im presa opera anche nel caso in cui dette unità siano strumentali all'esercizio di un'impresa individuale, ancorchè nel citato secondo comma dell'art. 8 si faccia esplicito riferimento soltanto ai soggetti diversi dalle persone fisiche.

Ciò in quanto dette unità immobiliari, sin quando mantengono il loro carattere di *beni strumentali* ai sensi del combinato disposto degli artt. 40 e 52 del D P R. n 597, non sono di fatto suscettibili di autonoma locazione e sono comunque diret tamente utilizzate dal loro possessore

Ciò posto, ai fini esemplificativi, si precisa che restano escluse, tra le altre, dall'aumento del 200 per cento

le unità immobiliari annesse allo stabilimento industriale, possedute da imprese ed adibite ad alloggio del custode o portiere;

le unità immobiliari possedute da ènti non commerciali di cui alla lett c) dell'art 2 del D.P R. n. 598 ed adibite à foresterie di istituti religiosi, a canoniche di parrocchie, ad abitazioni dei portieri e dei custodi dei fabbricati ad uso di alloggi collettivi di cui al gruppo B della tabella contenuta nel già citato D.M. 20 novembre 1979

La esclusione dell'aumento del 200 per cento non opera, invece, nei riguardi delle unità immobiliari sfitte destinate, ad esempio, alla vendita ovvero alla locazione da parte di imprese che hanno per oggetto tali attività

b) esclusione dall'aumento del 200 per cento ai sensi del terzo comma dell'art 8

Il terzo comma dell'art 8 prevede altri specifici casi di esclusione dall'aumento del 200 per cento per fattispecie che, pur presentando i requisiti oggettivi e sog gettivi di cui al primo comma, il legislatore ha ritenuto di sottrarre all'aumento predetto per valutazione di ordine politico-sociale (quale quella di non incidere pesantemente sulla posizione reddituale del contribuente) che di logica giuridica (non sottoporre a detta misura immobili di per se stessi non immediatamente utilizzabili e non collocabili nel mercato della locazione perchè, ad esempio, oggetto di restauro)

I casi di esclusione sono quelli di seguito passati in rassegna

- L'aumento del 200 per cento non si applica alla prima unità immobiliare posseduta non locata diversa da quella adibita ad abitazione principale del contribuente
- Il terzo comma, lett. a) dell'art 8, che disciplina detta esimente, fa riferimento ad una fattispecie diversa da quella prevista nel primo comma dello stesso articolo in quanto non subordina l'esclusione dall'aumento alla condizione che l'unità immobiliare sia utilizzata dal possessore

Infatti la nozione di "prima unità immobiliare posseduta non locata" non ha in sè nè i requisiti della "dimora non abituale" nè quelli "della diretta utilizzazione" che invece devono sussistere per configurare la fattispecie della "abitazione utilizzata come residenza secondaria" ovvero quella di "direttamente utilizzata".

Pertanto, può ben verificarsi che in uno dei comuni individuati ai sensi del primo comma dell'art 8 in esame uno stesso contribuente possegga una unità immobiliare adibita ad abitazione principale, una unità immobiliare quale residenza secondaria per sè o per i propri familiari e una "prima unità immobiliare posseduta non locata", che beneficia anch'essa della esclusione dall'aumento del 200 per cento

Va al riguardo precisato che nel caso in cui il contribuente possegga più unità immobiliari non locate alle quali, ai sensi del primo comma dell'art 8, sarebbe applicabile l'aumento del 200 per cento, poichè il successivo terzo comma nulla prevede in ordine al soggetto che deve operare la scelta della "prima unità immobiliare" da considerarsi esclusa dall'aumento, deve ritenersi che tale facoltà di scelta resti affidata allo stesso contribuente

L'aumento del 200 per cento non si applica alla unità immobiliare non locata ma adibita ad uso professionale, indipendentemente dalla circostanza che tale destinazione di fatto sia conforme alla classificazione catastale dell'unità stessa;

- L'aumento del 200 per cento non si applica alle unità immobiliari non locate oggetto di restauro, di risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia e di conseguenza temporaneamente inidonee alla locazione ed alla utilizzazione diretta

L'esclusione dell'aumento viene limitata dalla legge al periodo di validità dei

provvedimenti di licenza edilizia, concessione o autorizzazione in forza dei quali vengono eseguiti i lavori sopra indicati Da ciò consegue che nel caso in cui detti lavori siano posti in essere abusivamente la esclusione non opera mancando la possibilità di determinare con esattezza il periodo di validità della esclusione stessa

- Sono infine escluse dall'aumento del 200 per cento le nuove abitazioni per il periodo di diciotto mesi dalla data di rilascio del certificato di abitabilità, ovvero, in mancanza, da quando l'immobile si è reso abitabile

Come in precedenza chiarito, a tali nuove abitazioni, così come a quelle di cui al punto 3, torna applicabile, se sfitte, la riduzione del 20 per cento del reddito catastale aggiornato, ai sensi dell'art 38 del D.P.R 597 così come modificato dall'ultimo comma dell'art. 8 in esame

12 - *Decorrenza delle disposizioni di cui al presente capitolo*

Circa l'entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente capitolo non sorgono particolari problemi in quanto lo stesso art. 8 ne prevede espressamente la decorrenza

a) Per quanto riguarda le disposizioni di cui all'ultimo comma dell'art 8, è previsto espressamente che le modifiche all'art 38 del D P.R. 597, come illustrate al precedente punto 10, hanno effetto dal 1° gennaio 1982.

b) Per quanto riguarda l'aumento del 200 per cento il quinto comma dell'art 8 prevede espressamente che lo stesso ha effetto

1) dal periodo d'imposta in corso alla data del 24 aprile 1982 per
- persone fisiche, associazioni tra professionisti e società di persone;
- soggetti IRPEG con esercizio coincidente con l'anno solare;
- soggetti IRPEG con esercizio a cavallo se il periodo d'imposta in corso al 24 aprile 1982 si chiude dopo sei mesi da tale data;

2) dal periodo d'imposta immediatamente successivo a quello in corso alla data del 24 aprile 1982 per i soggetti IRPEG con esercizio a cavallo se il periodo d'imposta in corso alla predetta data si chiude entro sei mesi da tale data

PARTE SECONDA

IMPOSIZIONE INDIRETTA

Con gli articoli 18, 19, 20 e 21 del D L 23 gennaio 1982, n 9, **sono state previste** agevolazioni fiscali in materia di imposte **dirette ed indirette al fine di favorire lo** sviluppo della edilizia abitativa

La legge 25 marzo 1982, n 94, di conversione di tale **decreto, ha soppresso le** disposizioni contenute nei predetti articoli, **che hanno formato oggetto, invece, della** legge 22 aprile 1982, n 168, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n 111 **del 23 aprile** 1982, entrata in vigore il giorno successivo

Tuttavia, gli atti e i provvedimenti adottati in applicazione **delle disposizioni recate dagli articoli** 18, 19, 20 e 21 del cennato D L 23 gennaio 1982, n 9, **sono stati dichiarati validi dall'art** 9 della citata **legge 168 ed hanno conservato efficacia i rapporti** *giuridici sorti* sulla base delle **stesse disposizioni. Conseguentemente le disposizioni contenute** nelle norme in argomento **hanno prodotto i loro effetti nell'arco di tempo compreso tra il** 25 gennaio **1982 e il 25 marzo successivo, in quanto, con la citata legge di conversione** n 94, **sono stati soppressi gli articoli 18, 19, 20 e 21 del** D.L n 9/82.

CAPITOLO PRIMO

CESSIONI DI FABBRICATI - REGIME I.V.A.

Va *esaminato* partitamente il *regime* IVA previsto dal soppresso art 19 **del** D L. n 9/82, e di cui l'art. 9 della legge 168/82 ha sancito la salvaguardia nei limiti di cui sopra si è detto, e quello previsto dall'art 1 della citata legge 168

13 - *I V A - D L 25 gennaio 1982, n 9 Art 19*

Il primo comma dell'art. 19 del D.L. 25 gennaio 1982, n 9, ha previsto, tra l'altro, in materia di I.V.A. l'applicazione dell'aliquota ridotta del 2 per cento per le cessioni di case di abitazione non di lusso effettuate dai seguenti soggetti

a) enti pubblici previdenziali;

b) imprese di assicurazione;

c) imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione e l'alienazione di immobili

L'individuazione delle prime due categorie di cedenti non comporta difficoltà di ordine pratico; per quanto concerne, invece, le imprese di cui al punto c) si precisa che esse sono soltanto quelle che esplicano attività puramente commerciale consistente nella compravendita e nella locazione di immobili e non anche quelle il cui oggetto esclusivo o principale è la costruzione di immobili per la successiva rivendita

Possono pertanto ritenersi compresi fra tali imprese anche gli Istituti Autonomi Case Popolari, attesa la natura della attività dagli stessi esercitata

Per le imprese il cui oggetto esclusivo o principale è la costruzione di immobili per la successiva rivendita resta, naturalmente, ferma l'applicazione dell'aliquota del 2 per cento prevista dall'art 8 del D L 31 ottobre 1980, n 693, per le cessioni di case di civile abitazione costruite ai sensi della legge 2 luglio 1949, n 408, secondo i criteri fissati con circolare n 14 del 27 aprile 1981

Non sono inoltre riconducibili tra le imprese indicate nella legge quelle che svolgono in via esclusiva o principale attività diverse da quella di acquisto, gestione e alienazione di immobili, anche se il loro oggetto sociale prevede che tali attività possano essere svolte in via secondaria od accessoria

Per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 2 per cento il decreto legge n 9 fa riferimento al D.L. 31 ottobre 1980, n 693, convertito con modificazioni nella legge 22 dicembre 1980, n 891, limitando il beneficio soltanto ai fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri stabiliti dall'art 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408.

Ne consegue che fruiscono dell'agevolazione esclusivamente le cessioni di unità immobiliari destinate ad abitazioni non di lusso e non anche le cessioni di unità aventi una diversa destinazione Pertanto l'agevolazione fiscale non si estende ai locali destinati ad uffici o a negozi, né ad edifici equiparati alle case di abitazione non di lusso (scuole, caserme e simili), a nulla influendo la circostanza che detti locali facciano o meno parte di fabbricati di civile abitazione. Rimane fermo il principio in base al quale i locali classificati come accessori o pertinenze (posti auto, box, cantine, ecc.), seguono il trattamento tributario del bene principale.

Le cessioni di case di abitazione nei sensi sopra cennati sono soggette all IVA con l'aliquota del 2 per cento indipendentemente dalla data in cui sono state costruite a condizione che

1) gli immobili siano ubicati in comuni con popolazione superiore a 300 mila abitanti, secondo i dati pubblicati dall ISTAT per l'anno 1980, ovvero in comuni confinanti Si ritiene opportuno far presente che alla data del 31 dicembre 1980 superavano i 300 mila abitanti i seguenti comuni: ROMA - MILANO - NAPOLI TORINO - GENOVA - PALERMO - BOLOGNA - CATANIA - FIRENZE - BARI - VENEZIA;
2) le cessioni siano effettuate dai soggetti sopra menzionati nei confronti di persone fisiche che non abbiano acquistato nell'esercizio di impresa, arte o professione, ovvero nei confronti di cooperative costituite da persone fisiche per la costruzione o l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione, in possesso dei requisiti stabiliti dall'art 14 del D.P R 29 settembre 1973, n 601 Si pone in evidenza che ai sensi del cennato art 14 dette cooperative e loro consorzi devono essere costituite secondo i principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e devono essere iscritte nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione;
3) le cessioni comportino esclusivamente trasferimento della proprietà Rimangono pertanto escluse dall applicazione del beneficio le costituzioni o i trasferimenti di diritti reali di godimento

Si pone in evidenza che l'art 9 della cennata legge n 168, nel dichiarare validi gli atti e i provvedimenti adottati in applicazione delle disposizioni recate anche dall art 19 in rassegna, richiede, fra l'altro, l osservanza delle condizioni previste nel quinto comma dell art 1 della stessa legge n 168 Conseguentemente nell'ipotesi in cui l acquirente rivenda l'immobile prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto l'Ufficio del Registro presso cui è stato registrato il primo atto di trasferimento dovrà provvedere ad applicare nei suoi confronti una penalità pari alla differenza tra l'imposta dovuta con l'aliquota ordinaria I V A e quella versata con l aliquota agevolata, con la aggiunta degli interessi di mora di cui alla legge 26 gennaio 1961, n 29 e successive modificazioni

Si fa infine presente che l'ultimo comma dell art 19 del decreto legge n 9 prevedeva che in determinate zone individuate dal Comitato Interministeriale della Programmazione Economica (C I.P E.), le cessioni e i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricati avrebbero usufruito dell'aliquota ridotta dell'IVA e dell'imposta di registro, purchè fossero effettuate dagli stessi soggetti e alle identiche condizioni sopra illustrate Tale norma, tuttavia, non ha potuto trovare pratica attuazione in quanto la legge di conversione 25 marzo 1982, n 94, ne ha disposto la soppressione prima che il C I P.E avesse potuto emanare I provvedimenti di competenza necessari per l'applicazione della norma

14 - *I V A Legge 22 aprile 1982, n 168 - Art 1*

Il primo comma dell'art. 1 ha recepito, ampliandole, le agevolazioni tributarie stabilite dall'art. 19 del D.L. n. 9 prevedendo l'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 2 per cento, fino al 31 dicembre 1983, per le cessioni di fabbricati e porzioni di fabbricati poste in essere da:

1) enti pubblici previdenziali;
2) imprese di assicurazione;
3) imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione e l'alienazione di immobili

A differenza del D L n 9, che aveva limitato l'applicazione dell'aliquota ridotta alle case di civile abitazione non di lusso, l'articolo in discorso, invece, fa riferimento a 'fabbricati o porzioni di fabbricati', dal che è agevole desumere che anche i fabbricati aventi le caratteristiche di cui al D M. 2 agosto 1969 (di lusso) partecipano al beneficio fiscale Lo stesso art 1 stabilisce (analogamente a quanto previsto dal D.L n 9) la applicazione dell'aliquota agevolata per le cessioni di unità immobiliari destinate a case di civile abitazione, purchè effettuate dai predetti soggetti ed eseguite nei confronti di persone fisiche ovvero di cooperative edilizie Inoltre, prevede che le cessioni di unità immobiliari diverse dalle case di civile abitazione (negozi, uffici, cinematografi, ecc) fruiscono del beneficio indipendentemente dalla qualità del soggetto acquirente (persone fisiche, persone giuridiche, imprenditori, ecc) ponendo, però, come condizione che la superficie degli immobili adibiti ad uso diverso dall'abitazione non sia superiore al 25 per cento di quella totale dei piani fuori terra del fabbricato.

Si ritiene di porre in evidenza che, essendo stato dalla legge detto limite percentuale del 25 per cento stabilito soltanto per le unità immobiliari diverse dalle case di civile abitazione, per queste ultime l'agevolazione viene comunque riconosciuta indipendentemente dal rispetto di detta percentuale, di modo che, a titolo esemplificativo, l'aliquota ridotta tornerà applicabile anche se l'unità abitativa fa parte di un fabbricato prevalentemente destinato ad uffici e/o negozi

La legge n 168 in discorso *conferma* che l'agevolazione tributaria non è condizionata alla data di costruzione dell'immobile e che essa riguarda le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà degli immobili e non anche la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, in quanto tali atti - seppure equiparati alle cessioni di beni dall'art. 2 del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n 633* - *non* producono effetti traslativi della proprietà che sono gli unici richiesti dalla legge stessa Non è *più prescritta*, *invece*, la condizione che i fabbricati siano ubicati in comuni superiori a 300 mila abitanti o con essi confinanti.

Di particolare rilevanza si appalesa la disposizione contenuta nel quinto comma dell'art. 1 in base alla quale, se gli immobili acquistati alle condizioni sopra indicate vengono ceduti prima del decorso di cinque anni dal loro acquisto, l'ufficio del Registro, presso cui è stato registrato il primo atto di trasferimento dovrà chiedere al cedente, a titolo di penalità, il pagamento di una somma pari alla differenza tra l'imposta dovuta con l'aliquota ordinaria del 15 per cento e quella versata con l'aliquota ridotta del 2 per cento oltre gli interessi di mora

È appena il caso di precisare che l'osservanza *o meno della disposizione* contenuta nell'ultimo comma dell'art 1 relativa alle plusvalenze, nel mentre è irrilevante ai *fini dell'applicazione* del particolare trattamento agli effetti dell'IVA, è sanzionata con la pena pecuniaria di cui al quinto comma dell'art 2

Per quanto concerne le cessioni di fabbricati di cui al primo comma dell'art 1 poste in èssere da enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole si rinvia alle precisazioni contenute nel successivo paragrafo 16.

15 - *I V.A Legge 22 aprile 1982, n 168 - Art 4*

In forza del primo comma di tale articolo l'applicazione dell'IVA con l'aliquota del 2 per cento è, altresì, ammessa, fino al 31 dicembre 1983, per le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di immobili poste in essere nei confronti di:

- enti pubblici territoriali e loro consorzi;
- società a prevalente partecipazione di tali enti che hanno per oggetto esclusivo o principale lo sviluppo e la gestione del patrimonio abitativo;
- istituti autonomi delle case popolari;
- opere delle università e degli istituti superiori

La disposizione intende agevolare le cessioni, poste in essere da soggetti d'imposta agli effetti dell'IVA, che comportano il trasferimento della proprietà di immobili di qualsiasi genere (terreni edificabili, fabbricati, ecc)

E appena il caso *di precisare che le società a prevalente partecipazione* di enti pubblici territoriali devono avere per oggetto esclusivo o principale 'lo sviluppo e la gestione del patrimonio immobiliare', intendendosi per 'sviluppo' l'acquisizione di immobili realizzati da altri soggetti e/o la costruzione dei medesimi

CAPITOLO SECONDO

IMPOSTE DI REGISTRO IPOTECARIE E CATASTALI

Le disposizioni in disamina, in vigore dal 24 aprile 1982, si applicheranno, fino al 31 dicembre 1983, agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati od emanati ed alle scritture private autenticate dopo la data di entrata in vigore della legge stessa, nonchè alle scritture private non autenticate presentate alla registrazione dopo tale data

In merito a quest'ultima fattispecie si precisa quanto segue

Nei casi, che si presumono piuttosto rari, in cui le scritture private rechino la data di stipulazione antecedente a quella di entrata in vigore della presente legge e siano presentate oltre i termini di cui al primo comma dell'art 13 del D.P.R 26 ottobre 1972, n 634, si ritiene che alle stesse non possa essere denegato il beneficio del pagamento dell'imposta nella misura ridotta del 2 per cento

Invero, poichè la vigente disciplina dell'imposta di registro non contiene la previsione della decadenza dai benefici tributari recata dall'art. 110 della previgente legge di registro, non appare possibile comminare tale decadenza per quegli atti e contratti non presentati alla registrazione tempestivamente

Resta, comunque, inteso che gli uffici avranno cura di applicare, in tale evenienza, la pena pecuniaria nella misura prevista dall'art 67 del citato D P R 634

Le cessioni che comportano il trasferimento della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricato di cui al primo comma dell art 1 soggette all'aliquota del 2 per cento dell'imposta sul valore aggiunto debbono, se stipulate per atto pubblico o per

scrittura privata autenticata, scontare in sede di registrazione l imposta fissa di registro nella misura di £ 20 000, oltre le imposte ipotecarie e catastali di cui è fatta menzione nel comma in esame

Resta inteso che l'imposta di registro, nonchè quelle ipotecarie e catastali saranno dovute soltanto in caso d'uso ai sensi dell'art. 5 del citato D P R n 634 ove gli atti fossero stipulati per scrittura privata non autenticata

16 *Trasferimenti da parte di enti non commerciali*

Il secondo comma dell'art. 1 regola il trasferimento della proprietà di fabbricati o porzioni di fabbricati ad uso abitazione posto in essere, nei termini ed alle condizioni previste dal primo comma, da enti che non esercitano in modo esclusivo o principale l'attività commerciale o agricola.

Tale comma si propone di ridurre l'onere fiscale prevedendo l'aliquota del 2 per cento dell'imposta di registro per quegli atti che, non inerendo all'esercizio di attività commerciale - ed essendo come tali fuori dal campo di applicazione dell'IVA sarebbero stati assoggettati all'imposta ordinaria di registro

Pertanto, sono soggette all'imposta di registro nella misura del 2 per cento le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati effettuati dai Comuni, ad eccezione delle cessioni dei medesimi beni poste in essere nell'esercizio di una attività commerciale, come, ad esempio, nel caso di cessioni effettuate da aziende autonome comunali.

Delimitato in tali sensi il concetto di alienante, per quanto riguarda gli acquirenti e l'oggetto del trasferimento si rinvia a quanto sopra detto in materia di IVA

Si precisa inoltre che, per quanto riguarda l'oggetto del contratto, la legge sottolinea che deve trattarsi di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad uso abitazione; pertanto, al fine di concedere rettamente l'agevolazione gli uffici dovranno tener conto che il fabbricato o la porzione di fabbricato siano strutturalmente idonei ad essere utilizzati come alloggio stabile di singole persone o nuclei familiari Rientrano, quindi, nella norma agevolativa anche le case rurali.

Qualora invece acquirente sia una cooperativa edilizia, l'acquisto non potrà che riguardare case di abitazione con le caratteristiche indicate dal R.D 28 aprile 1938, n. 1165. e successive modificazioni e integrazioni

Non tutti gli stessi requisiti e condizioni sono previsti per ottenere il medesimo trattamento tributario agevolativo in relazione al trasferimento di proprietà di immobili destinati ad uso diverso da quello di abitazione

Fermo restando che l'alienante non debba essere un ente commerciale o agricolo, come sopra specificato, la figura dell'acquirente non prevede alcuna limitazione La legge, infatti, nell'indicare 'qualsiasi soggetto', sia esso, pertanto, persona giuridica che persona fisica, ed anche se quest'ultima operi nell'esercizio di arte o professione, limita il beneficio alla sola condizione obiettiva che gli immobili stessi siano ubicati in fabbricati di cui costituiscano una superficie non superiore al 25 per cento di quella totale dei piani fuori terra, tenendo fermi i chiarimenti forniti nel precedente paragrafo 14

Si deve ritenere, quindi, che l'agevolazione, tenuto conto della limitazione suddetta, riguardi ogni uso possibile degli immobili come uffici, negozi, depositi, magazzini, autorimesse, ecc

17 - *Perdita dei benefici*

Un'importante limitazione viene posta dalla legge alla conferma dei benefici suddetti.

Infatti, se il bene acquistato con i benefici di cui al primo e al secondo comma dell'articolo in esame viene ceduto a titolo gratuito od oneroso prima che siano trascorsi cinque anni dal suo acquisto, come già evidenziato nel paragrafo 13, l'Ufficio del Registro presso il quale è stato registrato l'atto di trasferimento che ha usufruito dell'agevolazione in materia di imposte sul valore aggiunto, deve recuperare nei confronti del soggetto che ha rivenduto una somma pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria IVA e quella agevolata, applicando altresì gli interessi di mora di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29 e successive modificazioni

Nel caso che il precedente trasferimento abbia scontato le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura ridotta l'Ufficio del Registro, fermo restando l'obbligo di applicare i cennati interessi di mora, dovrà provvedere al recupero della differenza tra le imposte ordinarie e quelle agevolate già applicate in sede di registrazione

Per quanto riguarda il soggetto nei confronti del quale deve avvenire il recupero delle somme dovute, si precisa che, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, detto soggetto deve essere individuato, a norma del quinto comma dell'art 1, in co-

lui che effettua la rivendita dell'immobile Lo stesso principio, peraltro già affermato nel quarto comma dell art 55 del citato D.P R n 634, deve valere per le imposte di registro, ipotecarie e catastali

Peraltro, al fine di accertare l'esistenza di trasferimenti successivi di beni immobili per i quali è stata corrisposta o l'imposta sul valore aggiunto o quella di registro, ipotecaria e catastale in misura ridotta, gli uffici dovranno provvedere ad iscrivere tempestivamente gli atti negli appositi campioni di memoria

18 - *Trasferimenti tra persone fisiche*

Il sesto comma dell'art. 1 prevede che le disposizioni agevolative di cui ai commi 1° e 2° si applicano anche ai trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazioni non di lusso effettuati da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione nei confronti di persone fisiche.

Al riguardo sembra che il legislatore con la locuzione "le disposizioni agevolative previste dai precedenti commi primo e secondo" abbia voluto riferirsi, nel determinare l'aliquota applicabile, a quella del 2 per cento prevista dai detti commi, nell'individuare gli atti di trasferimento da agevolare a quelli rientranti esclusivamente nella sfera di applicazione dell'imposta di registro.

È da rilevare che l'ampia accezione della norma contenuta nel sesto comma in parola potrebbe condurre erroneamente al concetto di trasferimento sia a titolo gratuito, sia a titolo oneroso; tale interpretazione sarebbe, però, in contrasto con lo spirito della legge che intende dare impulso all'attività edilizia ed alla commercializzazione dei beni immobili, e non anche a regolamentazioni patrimoniali che non avrebbero alcun rilievo nell'economia del paese Deve, pertanto, ritenersi che le agevolazioni in parola sono applicabili soltanto ai trasferimenti a titolo oneroso

Si evidenzia che il disposto del comma deve essere inteso nel senso di ritenere l'agevolazione applicabile non soltanto ai trasferimenti della proprietà degli immobili, ma anche all'acquisto di diritti reali di godimento (uso, usufrutto, abitazione) e cioé di quei diritti che consentono agli acquirenti di utilizzare gli immobili a propria abitazione.

Deve poi porsi in rilievo come la legge, nello stabilire che oggetto della agevolazione devono essere gli atti che comportano il trasferimento di case di abitazione non di lusso, richiami i criteri di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n 408 e successive modificazioni

Le caratteristiche, infatti, non possono che essere quelle previste dal D M 2 agosto 1969, che qui di seguito, per comodità si riportano

TABELLA DELLE CARATTERISTICHE

CARATTERISTICHE	SPECIFICAZIONE DELLE CARATTERISTICHE
A) Superficie dell'appartamento	Superficie utile complessiva superiore a mq 160, esclusi dal computo terrazze, balconi, cantine, soffitte, scale e posti macchine
B) Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi	Quando la loro superficie utile complessiva supera mq 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana
C) Ascensori	Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di sette piani sopraelevati.
D) Scala di servizio	Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi
E) Montacarichi o ascensori di servizio	Quando sono a servizio di meno di quattro piani
F) Scala principale	a) con pareti rivestite di materiali pregiati per una altezza superiore a cm 170 di media; b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato
G) Altezza libera netta del piano	Superiore a m 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori
H) Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna	a) in legno pregiato o massello e lastronato; b) di legno intagliato, scolpito o intarsiato; c) con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse

CARATTERISTICHE	SPECIFICAZIONI DELLE CARATTERISTICHE
I) Infissi interni	Come alle lettere a), b), c), della caratteristica H) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta per cento) della superficie totale
L) Pavimenti	Eseguiti per una superficie complessiva superiore a 50% (cinquanta per cento) della superficie utile totale dell'ap partamento a) in materiale pregiato; b) con materiali lavorati in modo pregiato
M) Pareti	Quando oltre il 30% (trenta per cento) della loro superficie complessiva siano a) eseguite con materiali e lavori pregiati; b) rivestite di stoffe od altri materiali pregiati
N) Soffitti	Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto o dipinti a mano, escluse le piccole sagome di di stacco fra pareti e soffitti
O) Piscina	Coperta o scoperta, muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di quindici unità immobiliari
P) Campo da tennis	Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di quindici unità immobiliari

N B - Il computo delle caratteristiche agli effetti delle agevolazioni fiscali va riferito ad ogni singola unità immobiliare (appartamento).

Da ciò si deve dedurre che anche gli immobili costruiti sia in epoca precedente all'entrata in vigore della richiamata legge n 408, sia in epoca successiva all'abrogazione della legge stessa, ma che presentino le caratteristiche sopra indicate, non possono, godere delle agevolazioni in discorso

Poichè la legge fa obbligo ai contribuenti di dichiarare di non possedere immo bili nel comune di residenza o in quello in cui svolgono la propria attività prevalente, si deve desumere

a) che il contribuente può acquistare, fruendo dell'agevolazione, l'alloggio soltanto in uno dei due comuni, cioè, o in quello di residenza o in quello in cui svolge l'attività prevalente, e non in altri comuni del territorio nazionale e comunque deve dichiarare di non possedere altro alloggio nel comune ove acquista;

b) che, mentre non possono sussistere dubbi sull'identificazione del comune di residenza, qualche perplessità può destare quella del comune in cui il contribuente svolge la sua attività prevalente, soprattutto nel caso in cui il contribuente svolga più attività in più comuni del territorio nazionale

In tale ipotesi non resta che attenersi alla dichiarazione prestata in atto dal compratore, che riserva di accertare, nei modi e nei termini di legge, l'eventuale dichiarazione mendace

Agli uffici, peraltro, potrà essere richiesta la registrazione di una vasta gamma di atti, per i quali alcune perplessità potrebbero sorgere nella pratica applicazione della legge

Si suggeriscono in via esemplificativa alcune soluzioni di determinate fattispecie

1) Qualora l'usufruttuario o il titolare di altro diritto reale acquisti la nuda proprietà dell'immobile l'agevolazione non può essere denegata a condizione che sussistano le condizioni previste dalla legge

2) In caso di acquisto di immobili locati si ritiene che l'agevolazione debba essere concessa in considerazione della "ratio" della legge tendente a consentire una migliore ridistribuzione del patrimonio edilizio, dando la possibilità ai cittadini con modeste disponibilità finanziarie di acquistare alloggi ad uso di abitazione

3) Da quanto sopra consegue che i possessori di immobili che non abbiano la possibilità di adibirli a propria abitazione, avendoli concessi in locazione a terzi, possono acquistare altro immobile da adibire ad abitazione propria godendo dei benefici in parola, purchè la locazione stessa abbia decorrenza anteriore all'entrata in vigore della presente legge e possa essere dimostrata dal relativo contratto avente data certa ovvero da altro idoneo documento (ad esempio, certificato anagrafico)

4) Gli acquisti *in comune* fatti da due o più persone fisiche che dichiarino tutte di adibire l'immobile a propria abitazione possono essere agevolati. La legge infatti non pone limiti al riguardo alla volontà negoziale

Qualora, invece, l'acquisto di un immobile venga fatto da più persone, ma non tutte dichiarino di adibirlo a propria abitazione, si ritiene che in tal caso l'agevolazione non possa essere concessa

5) Nel caso di soggetti che intendono acquistare le altre quote al fine di conseguire la piena proprietà o l'intero diritto di godimento dell'immobile, si ritiene che l'agevolazione debba essere concessa, realizzandosi la previsione della legge

6) Parimenti spetterà il *beneficio* al *titolare* di una quota ideale di comproprietà, che però non abbia il possesso dell'immobile, ove acquisti altra unità immobiliare da adibire a propria abitazione

7) Nel caso in cui un soggetto alieni il suo unico immobile e ne acquisti un altro entro il 31 dicembre 1983, a parte il trattamento tributario privilegiato relativo all'INVIM, di cui si dirà in seguito, lo stesso potrà ugualmente godere dell'agevolazione ai fini dell'imposta di registro La legge, infatti, non limita il beneficio allo stato di possidenza al momento della sua entrata in vigore, ma soltanto al momento dell'acquisto

8) Se il trasferimento del bene agevolato (casa di abitazione non di lusso) avviene mediante permuta, l'aliquota ridotta è applicabile fino a concorrenza del valore del bene agevolato

9) Se il bene viene acquistato da un minore non emancipato il quale lo adibisca a propria abitazione ed eventualmente ad abitazione dei propri familiari, l'agevolazione dovrà essere concessa

19 - *Trasferimenti in favore di enti pubblici*

Altre agevolazioni per le imposte di registro, ipotecarie e catastali - che sono dovute in misura fissa - sono previste dall'art 4 per i trasferimenti della proprietà di immobili a favore di enti pubblici territoriali e loro consorzi, di società a prevalente partecipazione di tali enti, che hanno per oggetto esclusivo o principale lo sviluppo e la gestione del patrimonio abitativo, nonchè a favore di istituti autonomi delle case popolari, delle opere delle università e degli istituti superiori.

Nel concetto di *immobile, ai fini di tale articolo*, diversamente da quanto previsto per l art. 1, si ritiene che debbano essere compresi, oltre i fabbricati, anche le aree acquisite dagli enti in discorso

L'imposta di registro in misura fissa si applica a condizione che per l'alienante non ricorra il presupposto soggettivo per l'assoggettamento dell'atto di trasferimento all'imposta sul valore aggiunto e semprechè gli atti siano stati posti in essere entro il 31 dicembre 1983

La norma non richiede particolare commento; bisogna però far presente che il richiamo agli enti pubblici territoriali, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali viene fatto al solo scopo di estendere anche ai consorzi costituiti fra detti enti, nonchè alle società a prevalente partecipazione, l'agevolazione sopraindicata

Resta inteso che, allo scadere del termine del 31 dicembre 1983, le Regioni, le Provincie e i Comuni non potranno essere privati dell'aliquota di favore, essendo la stessa prevista dal III comma dell'art 1 della tariffa parte I allegata alla legge di registro

20 - *Trasferimento nell'ambito di piani di recupero edilizio*

L'art. 5 introduce delle agevolazioni tributarie per trasferimenti e permute immobiliari nell'ambito dei piani di recupero - tanto di iniziativa pubblica che privata - di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, recante norme per l'edilizia residenziale.

Quest'ultima normativa prevede varie situazioni che non possono esporsi se non per grandi linee:

A) Individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente

L'individuazione, di competenza dei comuni, si riferisce, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, alle zone - che possono comprendere singoli immobili, complessi edilizi, isolati ed aree, nonchè edifici da destinare ad attrezzature - ove, per le condizioni di degrado si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso (art. 27);

B) Piani di recupero del patrimonio edilizio esistente

I piani in parola sono approvati con deliberazione del consiglio comunale ed attuati dai proprietari - singoli o riuniti in consorzio - oppure dai comuni, con interventi diretti o mediante il convenzionamento con i privati (art 28)

Per gli interventi attuati dai privati è prevista, dall'art 30, la presentazione di proposte di piani di recupero, proposte che vengono adottate con deliberazione del consiglio comunale unitamente alla convenzione contenente le previsioni stabilite dall'art 28, comma quinto, della legge 17 agosto 1942, n 1150, e successive modificazioni (realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, con l'assunzione dei relativi oneri a carico del proprietario);

C) Definizione degli interventi

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente sono definiti dall'art 31 con le seguenti modalità, meglio precisate nell'articolo stesso, e cioè, interventi

a) di manutenzione ordinaria;
b) di manutenzione straordinaria,
c) di restauro e di risanamento conservativo;
d) di ristrutturazione edilizia;
e) di ristrutturazione urbanistica

Precisato quanto sopra a proposito dei piani di recupero, si osserva che il citato art 5 prevede la concessione delle agevolazioni tributarie per i seguenti atti

trasferimenti di immobili nei confronti dei soggetti che attuano i suddetti interventi di recupero

permute tra gli stessi soggetti

Nel primo caso il beneficio consiste nel pagamento delle sole imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali, nel secondo, al predetto beneficio, si aggiunge l'esenzione dall imposta sull'incremento di valore degli immobili

Si avverte, infine, che lo stesso art 5 subordina la concessione delle indicate agevolazioni quando i piani di recupero sono di iniziativa privata, anche all'esistenza di una convenzione tra il comune ed i privati che attuano i suddetti interventi

21 - *Agevolazioni previste dall'art 19 del D L n 9/82*

Come già precisato al paragrafo 13, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, si fa presente che, in base all'art. 9 della legge in esame, restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati in applicazione, fra l'altro, delle disposizioni recate dall'art. 19 del decreto legge 23 gennaio 1982, n. 9, convertito, con modificazioni, nella legge 25 marzo 1982, n. 94. Parimenti conservano efficacia i rapporti giuridici sorti sulla base dello stesso articolo.

È opportuno ricordare che l'art. 19 del decreto legge n 9 sopra richiamato prevedeva che alcune agevolazioni fiscali in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali potevano venire concesse agli atti di trasferimento di fabbricati o porzioni di fabbricato effettuate da e nei confronti di determinati soggetti a condizione che detti immobili fossero ubicati nel territorio dei Comuni compresi in alcune aree che avrebbero dovuto essere individuate dal C.I.P.E., ovvero di quelli con popolazione superiore a 300.000 abitanti, oppure nei Comuni con questi ultimi confinanti.

È però da notare che tale articolo 19 è stato soppresso dalla legge di conversione (legge 25 marzo 1982, n. 94).

Pertanto, per ciò che concerne le imposte di registro, ipotecarie e catastali, restano efficaci le relative agevolazioni concesse agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati ed alle scritture private autenticate dopo il 25 gennaio 1982 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 9 del 1982) e fino al 25 marzo 1982 (giorno anteriore alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della menzionata legge di conversione che ha soppresso l'art. 19 in parola) concernenti i trasferimenti immobiliari ora ricordati.

Analogamente efficaci rimangono le agevolazioni concesse ai trasferimenti del genere effettuati con scritture private non autenticate presentate alla registrazione dal 25 gennaio 1982 fino al 25 marzo dello stesso anno

L'estensione delle agevolazioni in argomento, prevista dal III comma dell'art. 19 sopra richiamato, agli atti relativi ad immobili siti nelle particolari aree da individuarsi da parte del C.I.P.E. è invece rimasta priva di validità essendo stato abrogato tale art. 19 prima che il C.I.P.E. stesso avesse emesso il provvedimento relativo alla delimitazione di dette aree.

A questo punto si fa presente che sarà cura degli uffici iscrivere a campione, con le modalità di cui si è fatto cenno, anche gli atti stipulati ai sensi del richiamato art. 19 - al fine di appurare che gli immobili mediante essi trasferiti non vengano

successivamente ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dal loro acquisto per l esplicito richiamo al V comma dell'art 1 che tale condizione prevede

22 *Modalità per l'applicazione dei benefici*

Al fine di consentire l'applicazione delle agevolazioni in parola le parti devono dichiarare nell'atto di trasferimento la sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge Tali requisiti devono essere, come già precedentemente indicato posseduti alla data dell'atto stesso

Si precisa, infine, che mentre la rivendita nel quinquennio da parte del compratore dell'immobile acquistato con i benefici previsti dal primo e secondo comma dell'art 1, comporta la perdita dell'agevolazione ed il conseguente pagamento della penalità o degli interi tributi e degli interessi di mora, come precisato al paragrafo 17, nel caso invece di rivendita di immobili acquistati con l'agevolazione di cui al sesto comma dello stesso articolo, la medesima non potrà essere revocata in forza del principio desumibile dalla legge n 408 ai cui criteri bisogna pur sempre riferirsi, che escludeva la decadenza in caso di rivendita

CAPITOLO TERZO

INVIM

L'art 3 del provvedimento in esame prevede l'esenzione e la riduzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili applicabile in occasione dell'alienazione, ai sensi dell'art 2 del D P R. 26 ottobre 1972, n 643, e successive modificazioni, per alcune fattispecie espressamente individuate

23 - *Trasferimenti a favore del locatario*

Dispone *in proposito* il primo comma del medesimo articolo che sono esenti dall'imposta gli incrementi di valore degli immobili trasferiti ai sensi del precedente art 1, qualora il trasferimento avvenga a favore del locatario che detenga l'immobile da data antecedente al 31 dicembre 1981 in virtù di contratto di locazione risultante da atto avente data certa o da atto o da certificato rilasciato da pubbliche amministrazioni

In relazione a tale disposizione si osserva anzitutto che l'esenzione dall'imposta in argomento si applica alle cessioni ed ai trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali in presenza delle condizioni richieste, l'art 1 dispone un trattamento agevolativo agli effetti dell imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali. Il rinvio a detti trasferimenti e cessioni impedisce di ritenere oggetto dell esenzione in argomento i trasferimenti conseguenti ad atti di acquisto a titolo gratuito, poichè gli stessi non sono soggetti né all'imposta sul valore aggiunto né all'imposta di registro L'esenzione in argomento è altresì subordinata alla circostanza di carattere obiettivo che tra cedente e cessionario intercorra, relativamente all immobile oggetto del trasferimento, un rapporto di locazione in virtù di contratto stipulato entro i limiti temporali fissati dalla norma stessa

*Da tanto discende che ai fini dell'esenzione l'Ufficio dovrà riscontrare la sussi*stenza delle condizioni e circostanze previste per le diverse fattispecie indicate nell'art 1, secondo quanto in precedenza precisato, nonchè verificare a mezzo della documentazione prevista dall'art 3, primo comma, la sussistenza della ulteriore specifica condizione richiesta per l esenzione dell'imposta INVIM

A tal fine dovrà essere presentato all'Ufficio, contestualmente alla registrazione dell'atto di trasferimento o di cessione il contratto di locazione avente data certa anteriore al 31 12 1981 od un documento che lo riproduca

Nell'ipotesi in cui la parte interessata non disponga di detto contratto o che il contratto stesso non sia stato registrato, la norma prevede che la prova della sussistenza, al 31 12 1981, del rapporto di locazione tra gli stessi contraenti sull immobile oggetto del trasferimento, possa essere fornita da atto od apposita certificazione rilasciata da pubbliche amministrazioni

Al riguardo si ritiene che possa far fede il certificato storico di residenza del locatario o qualsiasi altra documentazione idonea a provare inequivocabilmente l'esistenza di siffatto rapporto di locazione fra l'alienante e l'acquirente per il fabbricato o porzione di fabbricato oggetto del trasferimento o della cessione A tal fine è necessario che detto immobile sia chiaramente individuato nella documentazione esibita in sostituzione del contratto di data certa

In proposito deve altresì precisarsi che, sulla base della formulazione letterale della disposizione, l'esenzione non spetta quando il bene venga acquistato da soggetto che lo detenga in virtù di un rapporto diverso da quello di locazione o quando tale rapporto di locazione abbia avuto inizio in data successiva al 31.12 1981 Sempre in relazione a quanto espressamente previsto dalla disposizione in argomento, si ritiene che l'esenzione non spetti quando il locatario e l'acquirente siano soggetti diversi tra loro, anche se facenti parte dello stesso nucleo familiare e siano conviventi

Non vale invece ad escludere l'applicabilità dell'esenzione la circostanza che il locatario acquisti l'immobile in comunione con altri, atteso che nella comunione pro indiviso di un immobile il diritto di proprietà spettante a ciascun comproprietario si estende alla totalità del bene e non ad una porzione individuata dello stesso e che dal testo della disposizione non si evince la volontà del legislatore di limitare l'agevolazione agli acquisti in proprietà esclusiva

Tale circostanza, come innanzi ricordato, deve comunque sussistere unitamente a tutte le altre circostanze, soggettive ed oggettive, cui l'art 1, per le diverse fattispecie ivi previste, condiziona l'applicabilità delle agevolazioni per le altre imposte, e per la cui individuazione si rinvia a quanto precisato nelle altre parti della presente circolare

Resta pertanto fermo quanto precisato circa le condizioni di applicabilità dell'agevolazione nell'ipotesi di cui al sesto comma dell'art 4, per cui l'esenzione dell'imposta INVIM sarà applicabile in particolare nel caso di acquisto in comproprietà solo se tutti gli acquirenti siano in grado di destinare il bene a propria abitazione ed almeno uno di essi sia anche il locatario del bene

Per quanto concerne le cessioni di cui al primo e secondo comma del medesimo art 1 si ricorda altresì che l'esenzione compete esclusivamente per le cessioni poste in essere da Enti pubblici previdenziali, da imprese di assicurazione e da imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione e l'alienazione di immobili, per la cui individuazione si rinvia a quanto già precisato in precedenza nella presente circolare

In relazione alla fattispecie di cui al sesto comma dell'art. 1, devesi far presente che nel caso di permuta di due alloggi aventi le caratteristiche ivi previste, l'esenzione dall'imposta INVIM sarà applicabile in relazione al trasferimento per il quale ricorrano tutti gli elementi previsti dalla disposizione senza aver riguardo all'altro trasferimento corrispettivo, atteso che agli effetti dell'imposta medesima, diversamente che per l'imposta di registro, la permuta dà luogo a due distinti rapporti d'imposta autonomi tra loro

Non assume, invece, alcuna rilevanza agli effetti dell'imposta INVIM la circostanza che l'immobile oggetto del trasferimento per il quale è stata applicata l'esenzione venga rivenduto entro i cinque anni successivi, atteso che le sanzioni previste al quinto comma dell'art 1 si riferiscono esclusivamente alle imposte sul valore aggiunto e di registro

Analogamente, con riguardo alla fattispecie prevista dal sesto comma dell'art 1, deve ritenersi che, ove venga accertata la mendacità della dichiarazione resa dall'acquirente non si farà luogo al recupero dell'imposta INVIM, atteso che la disposizione medesima si riferisce esclusivamente all'imposta di registro e che, tra l'altro, non appare equo condizionare l'applicazione della esenzione dall'imposta INVIM, dovuta dall'alienante, al comportamento del solo acquirente Ne consegue che all'applicazione dell'esenzione si procederà sulla base della dichiarazione resa dall'acquirente nell'atto di trasferimento

24 - *Trasferimenti a soggetti diversi dal locatario*

Con il secondo periodo del medesimo primo comma dell'art 3 è disposta la riduzione del 25%, e pertanto l'imposta sarà dovuta nella misura del 75% di quella ordinaria, in relazione alle cessioni ed ai trasferimenti posti in essere dalle imprese e dagli Enti di cui al primo e secondo comma dell'art 1 - enti pubblici previdenziali, imprese di assicurazione ed imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'acquisto, la gestione o l'alienazione di immobili nonchè da Enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività agricole o commerciali - a soggetti diversi dal locatario.

Anche l'applicazione della cennata disposizione moderativa deve ritenersi comunque subordinata alla sussistenza di tutte le condizioni richieste dall'art 1 ai fini del trattamento agevolativo ivi previsto a favore delle imprese e degli enti suddetti agli effetti delle imposte sul valore aggiunto, di registro, catastali ed ipotecarie

25 *Trasferimenti da persone fisiche*

Il secondo comma dell'art. 3 prevede una ulteriore fattispecie, distinta ed autonoma rispetto a quella disciplinata dal precedente primo comma, per la quale è concesso l'esonero dall'imposta in argomento

La *prima parte* di detta disposizione prevede che sono esenti dall'imposta INVIM gli incrementi di valore conseguenti alle alienazioni a titolo oneroso effettuate dalla data di entrata in vigore della legge 24 aprile 1982 e fino al 31.12 1983, di fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad abitazioni non di lusso secondo i criteri di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n 408 e successive modificazioni e le caratteristiche previste dal D.M 2 agosto 1969, e comunque non aventi le caratteristiche previste per le abitazioni classificate nelle categorie catastali A1 (abitazioni di tipo signorile), A7 (abitazioni in villini), A8 (abitazioni in ville), A9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici), trasferiti da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Tanto a condizione che l'alienante dichiari nell'atto che il corrispettivo è interamente destinato all'acquisto, da effettuare entro un anno dalla data di trasferimento e comunque entro il 31 dicembre 1983, di altro fabbricato o porzione di fabbricato da destinare a propria abitazione.

Nessuna particolare difficoltà sorge per quanto concerne la natura del trasferimento, i soggetti tra i quali lo stesso deve intervenire, nonchè le caratteristiche dell'immobile che forma oggetto del trasferimento medesimo

Deve trattarsi infatti di atto di alienazione a titolo oneroso posto in essere da persone fisiche nei confronti di chiunque, persona fisica o giuridica che ha per oggetto il trasferimento di un fabbricato od una porzione di fabbricato destinato ad abitazione *non di lusso secondo* i criteri fissati dalla citata legge n 408 e comunque non classificabile nelle categorie catastali indicate dalla norma medesima Si ritiene, peraltro, in analogia a quanto precisato in relazione alla fattispecie di cui all'art. 1 sesto comma, che l'alienazione può avere ad oggetto anche i diritti reali di godimento che ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 e succ mod costituiscono presupposto di applicazione dell'imposta INVIM e non soltanto il diritto di proprietà sugli stessi beni.

Circa la nozione di fabbricato o di porzione di fabbricato nonchè per la precisazione delle caratteristiche non di lusso degli stessi si rinvia a quanto espressamente precisato nelle altre parti della presente circolare.

La *disposizione agevolativa*, oltre a fissare i limiti di tempo entro i quali il trasferimento deve essere effettuato, dispone, quale ulteriore condizione, che l'alienante dichiari nell atto che il corrispettivo è interamente destinato all'acquisto di altro fabbricato o porzione di fabbricato da destinare a propria abitazione che deve essere effettuato entro un anno a far tempo alla data del trasferimento e comunque non oltre il 31 12.1983 In proposito si precisa che per la decorrenza di detto periodo, deve aversi riguardo alla data di formazione dell'atto di alienazione o dell'atto di acquisto e non a quello della loro registrazione

Per quanto concerne il successivo acquisto si osserva che la norma si limita a richiedere che lo stesso abbia ad oggetto un fabbricato o una *porzione di fabbricato*, senza peraltro operare nei confronti degli stessi la discriminazione qualitativa di *sposta per l'immobile* ceduto

Ne deriva che l'acquisto potrà avere per oggetto qualsiasi tipo di fabbricato anche di lusso con il solo vincolo della destinazione all'uso di abitazione

In virtù dello specifico riferimento al concetto di fabbricato o della porzione di fabbricato, inteso nei termini indicati nella presente circolare, deve escludersi in ogni caso che oggetto dell'acquisto possa essere anche un'area sulla quale l'acquirente costituisca successivamente la propria abitazione

L'esenzione sarà applicabile, invece, anche nell'ipotesi di acquisto di fabbricato già occupato in armonia con quanto precisato in precedenza in relazione alle condizioni previste dall'art 1, sesto comma, ed *in particolare al significato da attribuire* alla locuzione 'da adibire a propria abitazione'

Una ulteriore osservazione occorre formulare in relazione alle permute che, agli effetti tributari che ne occupa, danno vita a due alienazioni corrispettive tra loro, e pertanto ad autonomi rapporti d'imposta

Qualora la permuta venga posta in essere tra persone fisiche e senza conguaglio, l'esonero dal tributo deve ritenersi esteso ad ambedue le parti contraenti, semprechè l immobile abbia le caratteristiche richieste ed ambedue i permutanti destinino a propria abitazione gli alloggi acquistati

L'esenzione medesima non si rende invece applicabile nei confronti di quella parte che ha ricevuto un conguaglio, dovendosi infatti ritenere non soddisfatta la condizione relativa *al reimpiego dell'intero corrispettivo dell'alienazione*; come se quella parte avesse corrisposto per l'acquisto dell'immobile una somma inferiore a quella ricevuta per l'alienazione dell'immobile ad esso appartenente

Nell'ipotesi in cui la permuta sia effettuata tra persone fisiche ed ente diverso da una persona fisica il beneficio in parola si rende applicabile unicamente a favore della persona fisica semprechè sussistano le condizioni richieste dalla norma fatta salva, comunque, l'applicazione nei confronti dell'ente o della società dell'esenzione o della riduzione dell'imposta prevista al primo comma del medesimo art. 3 ove ne ricorrano le relative condizioni.

Nel caso che il fabbricato alienato sia in comproprietà, l'esenzione di cui trattasi deve ritenersi estesa a tutti i comproprietari che pongono in essere il trasferimento semprechè, tra le altre, sia rispettata la condizione che il corrispettivo percepito dai singoli in relazione alla propria quota sia reinvestito interamente nell'acquisto di un immobile da destinare a propria abitazione

Pertanto, nell'ipotesi in cui la suddetta condizione non si realizzi nei confronti di uno dei comproprietari, lo stesso, relativamente al trasferimento della propria quota, dovrà essere assoggettato all'imposta INVIM ai sensi del menzionato art 2 del D P.R. n. 643.

Qualora non sia stabilita la quota di comproprietà spettante ad ognuno dei cedenti, si presume che il corrispettivo venga ripartito in parti uguali tra i comproprietari medesimi, ai sensi dell'art. 1101 c c

Il comproprietario alienante che intenda rinunciare all'applicazione dell'esenzione dovrà farne richiesta al momento di presentazione della dichiarazione pagando quindi senz'altro l'imposta relativa alla quota di proprietà da lui stesso alienata

Analogamente, ove l'immobile sia acquistato in comproprietà, la condizione del reinvestimento del corrispettivo dell'alienazione agevolata andrà valutata in relazione alla quota di comproprietà dell'alienante L'esenzione compete, comunque, alla condizione ulteriore che lo stesso destini l'alloggio acquistato a propria abitazione

La seconda parte della disposizione in esame pone a carico del soggetto interessato l'obbligo di produrre entro sessanta giorni dalla data di acquisto, all'Ufficio che ha proceduto alla registrazione dell'atto di vendita dell'immobile, copia del contratto di acquisto L'Ufficio, trascorso tale termine, accerta l'avvenuto verificarsi della condizione e, in difetto, procede al recupero dell'imposta dovuta ed applica la soprattassa nella misura del 30% dell'imposta stessa

Al riguardo occorre far presente che, per l'ipotesi prevista dal secondo comma del più volte menzionato art 3 del provvedimento in esame, il soggetto che pone in essere il trasferimento dell'immobile che la norma intende agevolare non può ritenersi comunque sottratto all'obbligo di produrre con le modalità e nei termini previsti, la dichiarazione per l'imposta INVIM di cui all'art 18 del menzionato D P.R n 643, in relazione alla quale non dovrà essere liquidata o corrisposta l'imposta principale semprechè, ovviamente, nell'atto sia contenuta la dichiarazione di impegno al reinvestimento dell'intero corrispettivo

Tanto nella considerazione che l'applicabilità dell'imposta rimane sospesa fino a quando l'Ufficio interessato non abbia definitivamente accertato che la condizione richiesta dalla norma agevolativa si sia puntualmente verificata

Trascorso pertanto un anno e 60 giorni dalla data dell'alienazione senza che il contribuente abbia provveduto alla presentazione della suddetta documentazione, l'ufficio dovrà procedere, nei termini e con le modalità stabilite per l'imposta di registro, alla liquidazione dell'imposta INVIM nei confronti dello stesso con l'applicazione di una soprattassa pari al 30% dell'imposta dovuta

L'imposta dovuta a seguito del mancato verificarsi delle condizioni richieste ha natura complementare e pertanto nessuna responsabilità compete ai notai e ad altri pubblici ufficiali che abbiano stipulato o partecipato alla formazione dell'atto

L'ultima parte del secondo comma dell'art 3 stabilisce infine l'applicabilità della disposizione di cui all'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 1.

Tanto comporta che anche il trattamento agevolativo per l'imposta INVIM concerne esclusivamente le alienazioni e gli acquisti risultanti da atti pubblici formati, da atti giudiziari pubblicati e da scritture private autenticate dopo il 24 aprile 1982, data di entrata in vigore della legge, ed entro il 31 dicembre 1983 nonchè le scritture private non autenticate presentate per la registrazione nel suddetto periodo

26 - *Trasferimenti a favore di enti pubblici*

L'art. 4, terzo comma, del provvedimento in esame dispone che sono esenti dall'imposta INVIM gli incrementi di valore derivanti dalle cessioni e dai trasferimenti per i quali ai sensi dei precedenti commi dello stesso articolo si applicano aliquote ridotte per l'IVA e l'imposta di registro.

Nessuna particolare precisazione si rende necessaria al fine dell'individuazione di tali atti rispetto a quanto già fatto presente agli effetti dell'applicazione delle agevolazioni previste dallo stesso articolo per le suddette imposte erariali

Si ritiene comunque opportuno confermare che l'osservanza o meno dell'obbligo di reinvestimento delle plusvalenze realizzate dalle cessioni degli immobili poste a carico dei soggetti acquirenti dal quinto comma dell'articolo in esame devesi ritenere irrilevante agli effetti del trattamento agevolativo previsto per l'imposta in argomento

L'inosservanza di detto obbligo infatti comporta, come previsto dal comma successivo, *unicamente nei confronti del destinatario della cessione*, l'*irrogazione* di una pena pecuniaria nella misura fissata dal quinto comma dell'art 2 ma non anche l'esclusione dai benefici concessi dalla norma agli effetti dell'imposta INVIM

È appena da far presente che nell'ipotesi in cui sussista il beneficio di cui trattasi, il contribuente potrà astenersi dal presentare la dichiarazione prevista dal più volte menzionato art. 18 del D P R n 643

27 - *Permuta nell'ambito dei piani di recupero*

L'articolo 5, secondo comma, stabilisce infine che sono esenti dall'imposta sull'incremento di valore degli immobili le permute poste in essere nell'ambito dei piani di recupero d'iniziativa pubblica o di iniziativa privata purchè convenzionati, di cui agli artt. 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n 457, per la cui individuazione si rinvia a quanto già precisato in precedenza, in relazione alle agevolazioni per l'imposta di registro.

Peraltro ai fini dell'applicazione della esenzione di cui trattasi, occorre che ambedue gli immobili permutati siano compresi nel piano di recupero debitamente approvato, atteso che l'agevolazione, diversamente da quanto disposto agli effetti dell'imposta di registro si applica esclusivamente nel caso di permute di immobili nell'ambito degli stessi piani.

Nell'ipotesi che nella permuta sia previsto un conguaglio in denaro od il altri beni, anche immobili ma siti fuori dell'ambito dei piani in argomento, l'esenzione non potrà applicarsi per la parte relativa al valore dell'immobile per il quale è stato pattuito un conguaglio, atteso che nella specie, per quella parte di valore, agli effetti tributari che ne occupa, non si è in presenza di un atto di permuta ma di compravendita.

Analogamente, deve ritenersi che, nell'ipotesi in cui in sede di verifica dei valori dei beni permutati emerga una differenza di valore dei beni stessi, l'esenzione non sarà applicabile per la parte di valore corrispondente alla differenza medesima

Nelle ipotesi suindicate l'imposta sarà liquidata a carico del soggetto che ha ricevuto il conguaglio o che ha trasferito il bene di maggior valore, in misura proporzionale al rapporto tra il valore dei beni e delle somme di denaro ricevute in conguaglio o la differenza di valore dei beni esentati ed il valore complessivo del bene o dei beni immobili dallo stesso ceduti in permuta

Il Ministro FORMICA

(2911)